



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.

CAMPUS ARAGÓN

**“ANÁLISIS PARA LA APLICACIÓN EN EL DELITO
DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, DE UNA
RESOLUCIÓN DETERMINANTE DE CRÉDITO
FISCAL, PARA LA APLICACIÓN POSTERIOR DEL
PROCEDIMIENTO PENAL”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ARTURO HERNÁNDEZ ROMERO**

**ASESOR :
LIC. ANTONIO LUNA CABALLERO**

SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO 2004.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

ESTE TRABAJO FUE POSIBLE AL APOYO, COMPRENSIÓN, CONSEJOS DE MIS SERES QUERIDOS, EL CUAL DEDICO CON MUCHO CARIÑO:

A DIOS

POR PERMITIRME SEGUIR LUCHANDO DIA A DIA PARA LOGRAR REALIZARME COMO PERSONA Y ALCANZAR MIS METAS QUE SIN EL NO FUERAN POSIBLES

A MI PADRE

POR APOYARME SIEMPRE, CON TODAS SUS ENSEÑANZAS DE VIDA Y POR IMPULSARME A SEGUIR PREPARANDO

A MI MADRE

POR ESTAR SIEMPRE PENDIENTE DE MÍ, POR LUCHAR PARA DARME UNA VIDA MEJOR Y POR TODO SU AMOR Y EJEMPLO.

A MI FAMILIA

POR SER MI PRINCIPAL FUENTE DE AMOR, POR SER MI APOYO Y POR SER LO MEJOR QUE UN SER HUMANO PUEDE TENER EN SU EXISTENCIA Y POR ACEPTARME COMO SOY.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

POR BRINDARME LA OPORTUNIDAD DE ESTUDIAR, POR LOGRAR MI FORMACIÓN COMO PROFESIONAL, LO CUÁL SIEMPRE ESTARÁ PRESENTE EN MI VIDA

A MIS PROFESORES

QUE A LO LARGO DE MI FORMACIÓNME TREATARON DE TRANSMITIRLO MEJOR DE ELLOS CON RESPETO Y ADMIRACIÓN.

A MIS ASESORES

LIC. ANTONIO LUNA CABALLERO Y ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCIA POR CREER EN MI Y DARME SU APOYO Y PACIENCIA.

A MIS AMIGOS

FRANCO, JUAN, ALEJANDRO, ALFREDO, CESAR, JORGE, ALEX, EMMA, BETTY, BLUES, FAUSTO, JULIO, DAVID, ROBERTO, PEPE, Y DEMÁS QUE SABEN QUE LOS LLEVO EN EL CORAZÓN.

Y EN GENERAL

A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE DE ALGUNA MANERA HAN CONTRIBUIDO DE ALGUNA MANERA EN MI FORMACIÓN ACADÉMICA, PROFESIONAL Y HUMANA

ARTURO HERNÁNDEZ ROMERO

INTRODUCCIÓN.....	I.
-------------------	----

CAPITULO I.

LAS CONTRIBUCIONES E IMPUESTOS

1.1.	TERMINOLOGÍA.....	8
1.2.	CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.....	9
1.2.1.	IMPUESTOS.....	9
1.2.2.	LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	10
1.2.3.	LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	11
1.2.4.	LOS DERECHOS.....	13
1.3	SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN.....	14
1.3.1	SUJETO ACTIVO.....	15
1.3.2	SUJETO PASIVO.....	16
1.3.3	OBJETO.....	17
1.3.3.1.	BASE.....	18
1.3.3.2.	TASA TARIFA.....	18
1.4	RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA.....	19

CAPITULO II

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1.	CONCEPTO.....	21
2.1.1	EL HECHO IMPONIBLE - GENERADOR.....	22
2.1.2	NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.....	24
2.2	FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.....	27
2.2.1.	LA VISITA DOMICILIARIA.....	28
2.2.2.	REVISIÓN DE GABINETE.....	33
2.3.	DETERMINACIÓN DE CREDITOS FISCALES.....	38
2.4.	LA EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL.....	41
2.5	PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.....	42
2.5.1.	REQUERIMIENTO DE PAGO.....	47
2.5.2.	EMBARGO.....	50
2.5.3.	REMATE.....	52

CAPITULO III

SANCIONES Y PENAS

3.1.	LA INFRACCION ADMINISTRATIVA Y DELITO TRIBUTARIO.....	55
3.2.	LAS SANCIONES EN PARTICULAR.....	58
3.2.1	MULTAS.....	59
3.2.2	RECARGOS.....	60
3.2.3	CLAUSURA.....	60
3.2.4	PRIVACIÓN DE LA LIBERTAD.....	61
3.3.	MEDIDAS Y MEDIOS PARA LA SUSPENSIÓN Y LIBERTAD DENTRO DEL PROCEDIMIENTO FISCAL Y PENAL.....	61
3.3.1	LA GARANTIA DEL INTERÉS FISCAL.....	64
3.3.2	LA LIBERTAD BAJO CAUCIÓN.....	65
3.4.	MEDIOS DE DEFENSA.....	68
3.4.1.	RECURSO ADMINISTRATIVO.....	70
3.4.2	JUICIO DE NULIDAD.....	71
3.4.3.	JUICIO DE AMPARO.....	73

CAPITULO IV

ACTUACIONES DEL ORGANO ADMINISTRATIVO- JURISDICCIONAL EN EL PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO.

4.1	ATRIBUCIONES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO DELEGADAS A LA PROCURADURÍA FISCAL, EN MATERIA DE DELITOS FISCALES Y ORGANOS COMPETENTES.....	77
4.1.1.	ACTUACIONES Y FUNCION INVESTIGADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL.....	81
4.1.2.	FORMULACIÓN DEL REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD.....	85
4.1.2.1	QUERRELLA.....	86
4.1.2.2	DECLARATORIA DE PERJUICIO.....	88
4.1.2.3	CUANTIFICACIÓN DEL DAÑO O DEL PERJUICIO.....	89
4.1.2.4	PETICIÓN DE SOBRESEIMIENTO.....	91
4.1.2.5	OTORGAMIENTO DEL PERDON.....	94
4.2.	LA FUNCION INVESTIGADORA DEL MINISTERIO PÚBLICO.....	96
4.3.	ACTUACIÓN Y RESOLUCIONES DEL JUEZ DE DISTRITO.....	102

CAPITULO V

ASPECTOS TÉCNICO -JURÍDICO ESPECIFICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL CONTEMPLADOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EL CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES.

5.1	CARACTERÍSTICAS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	109
5.1.1.	EL SUJETO REALICE DOS O MÁS ACTOS.....	111
5.1.2.	QUE ESOS ACTOS CONSISTEN EN EL USO DE ENGAÑOS O EL APROVECHAMIENTO DE ERRORES.....	111
5.1.3.	QUE SE OMITA TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN.....	113
5.1.4.	QUE LA REALIZACIÓN DE ESOS ACTOS TENGA COMO ÚNICO PROPÓSITO EL OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO.....	113
5.1.5.	QUE IMPLIQUE UN PERJUICIO AL FISCO FEDERAL.....	114
5.2	ELEMENTOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	118
PROPUESTAS.....		137
CONCLUSIÓN.....		140
BIBLIOGRAFÍA.....		164

INTRODUCCIÓN

La presente investigación está basada en un análisis del Procedimiento Penal y fiscal, relativa a los delitos fiscales, en particular la defraudación fiscal previsto en el Código Fiscal de la Federación; lo que se pretende es conjugar dos ramas de actualidad en el Derecho: la Penal y la Fiscal, ya que dentro del conjunto de normas jurídicas de naturaleza financiera y tributaria existen algunas que contienen sanciones penales que surgen con motivo del incumplimiento de lo ordenado en esas normas jurídicas

Se considera que los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. Derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho financiero y ha recibido el nombre de Derecho fiscal.

El Derecho Fiscal regula la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Éste otro tipo de obligaciones es de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría, hacerse efectiva.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambos son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlos por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro

tipo de obligaciones el objeto puede ser **un hacer** (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar la contabilidad, etcétera) **no hacer** (introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera), o **un tolerar** (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales) Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer p un tolerar la llamamos obligación fiscal formal.

En el Derecho Privado, ante el incumplimiento voluntario de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor sólo puede obtener el cumplimiento forzado con la intervención del Estado, por cuya autoridad el deudor moroso será compelido a cumplir con su obligación aun en contra de su voluntad. Este principio ha quedado consagrado en la Constitución Política del país como uno de los derechos fundamentales del individuo o garantía individual en el artículo 17. Por lo tanto, los organismos jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

En el campo del Derecho Administrativo, y, por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones. Fraga nos dice que "Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas", y que está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a las trabas y dilaciones que la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial.

En un Estado de Derecho resulta imperativo que exista un control jurídico de la actividad administrativa - penal, con objeto de que las autoridades arreglen a sus actuaciones a lo que dispone la Ley y los particulares que pudieran resultar lesionados con violaciones a la misma tengan una protección o tutela. Esto es particularmente el fundamento de nuestra investigación.

Por su naturaleza de formas que el régimen de organización política del Estado ha adoptado, la Federación, las entidades federativas y los municipios están investidos originariamente de poder de mando, tienen el monopolio del ejercicio del poder público: de ahí que válidamente puedan imponer a los particulares la carga de soportar su actividad inspectiva bajo la denominación dramática de la coacción.

Esto, claro, a través de los distintos órganos o esferas de competencia que lo conforman, cuando están investidos de facultades de decisión y ejecución que, por ello, adquieren el carácter de órganos de autoridad, aunque, como bien dice don Gabino Fraga, "la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a éstos sus determinaciones".

Pero sea que se reúnan las dos clases de facultades, o se tenga sólo una de ellas, el elemento común a ambas es que su ejercicio se traduce siempre en actos propios de la soberanía del Estado, porque llevan inhibido el imperio y la coacción.

Esta sumisión del particular frente al Estado, y únicamente frente al Estado, asegurada mediante la potestad de coerción, mercada la cual éste puede llegar a imponer desde medidas intimidatorias para vencer la resistencia del reacio, hasta el cumplimiento forzoso de una obligación no satisfecha voluntariamente, en cuanto se relaciona con las libertades individuales y limitando los derechos reconocidos por la Constitución, constituye la contrapartida del poder

de policía del Estado, el cual designa una de las atribuciones más importantes de los Estados modernos.

De acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la federación, así como de los Estados y los Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Correlativamente la Federación y los Estados tienen facultades para imponer, mediante las leyes que expidan los respectivos Poderes Legislativos, las contribuciones destinadas a atender debidamente las necesidades de la colectividad de acuerdo con los presupuestos.

Los contribuyentes son los responsables directos del pago de las contribuciones, los responsables solidarios se encuentran determinados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Los contribuyentes y responsables solidarios deben comprobar haber cumplido con las disposiciones fiscales, para ello se auxilian normalmente se auxilian de un contador y es aquí donde este es el encargado del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los responsables directos.

La disposición del artículo 42 fracción III. Faculta a las autoridades hacendarías a visitar a los contribuyentes, a los responsables solidarios etc. para la revisión de determinado contribuyente. Toda visita tiene por objeto comprobar si lo manifestado por el contribuyente a las autoridades se ha ceñido a la verdad y además, si el contribuyente ha cumplido con todas sus obligaciones administrativas fiscales; por ello, entre otros medios de comprobación

El incumplimiento de dicha contribución económica, genera la existencia de innumerables y graves perjuicios (por medio de la evasión, el contrabando y la defraudación fiscal y otros) que han causado a las economías nacionales, lo que ha propiciado que inevitablemente, se recurra a buscar protección jurídica para los bienes del fisco, en el ámbito del Derecho Penal,

protegiendo así los intereses de este ante los particulares. Para ello se han previsto dos tipos de sanciones para reprimir las infracciones fiscales: las Penales y las Administrativas.

Tanto en las infracciones y los delitos fiscales existe el fenómeno de la ilicitud ya que es un concepto que da a entender el efecto contrario a una norma jurídica es decir en forma prohibitiva y asociada a una sanción señalada en el mismo ordenamiento jurídico.

Pero no todo ilícito tributario deberá ser sancionado con pena de prisión, ya que deben ser acordes con las exigencias y condiciones establecidas en los preceptos legales, para observar respecto al cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales y poder determinar la aplicación del Derecho Penal o sólo la del administrativo o en su caso, la aplicación primera del procedimiento Administrativo anterior al Penal etc.

Por lo que tanto el Derecho Administrativo como el Derecho Penal contemplan sanciones a las que se recurre para reprimir las infracciones tributarias, se puede decir que, ambas sanciones tienen la finalidad de que la Hacienda Pública obtenga oportunamente sus contribuciones lo que conduce a los ciudadanos a cumplir con sus obligaciones bajo la amenaza de imposición de penas.

Otro de los preceptos a analizar es sobre los límites a que se debe sostener el Erario Público cuando se actúa bajo el *ius puniendi*, para la persecución de las infracciones y de los delitos fiscales de ahí que se fundamente en la especialidad y en los tipos legales fiscales haciendo referencia al comportamiento de engaño y a la omisión del pago de las contribuciones, para así establecer las bases sobre las que se debe aplicar el derecho Penal y lograr adecuar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad para castigar hechos que tienen el carácter de delitos y cuya aplicación ha sido encomendada en su actividad juzgadora a la autoridad Judicial

A su vez, se estudiarán algunos aspectos derivados del Procedimiento Administrativo-Penal por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que marcan la pauta en el desarrollo de la investigación como la querrela, el perdón del ofendido, la declaratoria de perjuicio etc. y lo relativo a la caución exigida en el procedimiento penal y la garantía del interés fiscal en el procedimiento administrativo tributario.

Toda violación de una norma jurídica tiene como consecuencia una sanción. En el derecho Penal tributario existe una serie de sanciones para las infracciones a las normas tributarias sustantivas y formales que se violan.

Las penas tienen dos fines principales: uno retributivo esto es, compensatorio de la alteración provocada por la infracción del orden jurídico y otro preventivo o intimidatorio que pretende disuadir de la comisión de futuras infracciones tanto para el sancionado (prevención especial) como por el resto de la comunidad(prevención general).

En materia de sanciones fiscales se puede destacar el motivo principal fiscal o retributivo de las sanciones fiscales, buscando más el ingreso de las sanciones pecuniarias que el castigo del infractor.

Es necesario considerar que el Artículo 14 Constitucional, en su segundo párrafo dispone que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. Por otra parte, el Artículo 17 Constitucional ordena que ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Relacionando estos dos preceptos constitucionales con el procedimiento administrativo- penal que permite a las autoridades exigir el pago de los créditos fiscales o recurrir al procedimiento penal cuando no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados en las leyes respectivas y que se encuentra regulado jurídicamente en el título V, Capítulo III del Código Fiscal, por tanto será materia de esta investigación contestar a esta interrogante, ¿tiene realmente apoyo constitucional ese procedimiento económico-penal coactivo?

Finalmente, lo que pretendo en el presente estudio, es contribuir aunque sea en forma mínima a que esos problemas sean más ampliamente analizados para llegar a soluciones que realicen efectivamente los valores de justicia, seguridad jurídica, economía y debido proceso que debe ser el objetivo de todas las normas legales, sin perder de vista el interés público es decir la actuación de la administración fiscal a fin de llegar a un justo equilibrio entre dicho interés y los derechos que en favor de los particulares se encuentran establecidos en las normas constitucionales y secundarias.

CAPÍTULO I

LAS CONTRIBUCIONES

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para desarrollarse actividades. El derecho que se ocupa de ellos constituye de las ramas del derecho financiero y a recibido el hombre derecho tributario e impositivo.

Por mucho tiempo se consideró que no era posible realizar una teoría jurídica de tributación y debe reconocerse el mérito a los juristas alemanes e italianos por haber demostrado su posibilidad. Por ello, como dice Giuliani Fonronge ¹ se ha necesitado aislar el sustrato jurídico común a los diversos sistemas impositivos, prescindiendo de sus limitaciones en el tiempo y en el espacio y de sus aplicaciones prácticas.

1.1 TERMINOLOGÍA.

En México encontramos el concepto de contribución en la fracción IV Constitucional la cuál señala:

Son obligaciones de los mexicanos...

¹ FORUNGE, Giuliani C. M. Derecho Financiero 2ª Edición De Palma México 1969 Vol. I. P. 151

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

El artículo primero del Código Fiscal de la Federación usa la palabra contribución, pero no define a esta. Sin embargo estimamos que en el Derecho mexicano contribución y tributo son sinónimos.

La palabra contribución en México, alude al a la cantidad de dinero que aporta el sujeto pasivo a efecto de contribuir al gasto público

1.2 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

El Código fiscal de la Federación en su artículo Segundo nos hace referencia a las contribuciones en forma que engloba en sus cuatro especies: impuestos, aportaciones de Seguridad Social, contribuciones de mejoras y derechos.

1.2.1 IMPUESTOS

El Código Fiscal de la Federación lo define en su artículo 2º el cuál establece:

Artículo 2...

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.**

La palabra impuesto tienen aceptación bastante característica y generalmente inconfundible, al referirse como prestación por lo regular en dinero al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en

virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer necesidades colectivas.

Por tanto, el impuesto es una cuota, en la que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se decide la realización de servicios de utilidad general y naturaleza indivisible.

1.2.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

El Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo lo define como:

Artículo 2...

- II. **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.**

Se les han denominado contribuciones de origen gremial o como profesional del cuál configuran un gótico ingreso que ya está prevista en la legislación pero no definido, en el cuál quedan comprendidas las cuotas patronales, obrero- patronales, los capitanes constitutivos, los recargos y su actualización, a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social a los cuales da el carácter de créditos fiscales.

Por tanto son contribuciones que establece la Ley a cargo de entidades públicas, personas físicas y morales, destinadas a proporcionar los servicios de seguridad social que persiguen los sujetos beneficiados por aseguramiento, de parte de los organismos paraestatales que los otorgan.

Desde la expedición de la primera Ley del Seguro Social hasta 1982 en que se expidió el Código Fiscal de la Federación vigente, se tomó una actitud más definida al ver que en el seguro social es los patrones además sujetos solos o conjuntamente con los trabajadores o con el Estado tienen obligación de aportar las cuotas que marca la ley de acuerdo con las bases de cotización cada seguro las cuotas son, las cuotas que periódicamente deben aportar al Instituto Mexicano del Seguro Social para cumplir con las obligaciones que la ley para cargo de los patrones y trabajadores.

El Seguro Social es el instrumento básico de la Seguridad Social y está establecido como servicio público de carácter nacional (artículo 4 de la Ley del Seguro Social) es un organismo descentralizado con personalidad patrimonial propia teniendo el carácter de un organismo fiscal, autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos (artículo 268).

1.2.3 LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS.

En México el concepto legal del "contribución de mejoras" lo contempla el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación el cual señala que:

Artículo 2...

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Es la más ampliamente utilizada, es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de un ahorro pública o de actividades estatales.

La contribución de mejoras es una prestación, el contribuyente no percibe ningún ingreso su patrimonio; experimentan un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad era ellos como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público se trata siempre una prestación en dinero, pues el estado no requiere para pagar el costo de la obra, su totalidad de su parte. Por tanto, las obras son propiedad del Estado, y por tanto no es una contraprestación por el pago que hace el contribuyente.

Por lo cual, siendo tributo la contribución de mejora existe la naturaleza de la obligación de pagar la contribución que en algunos casos, se usan tipos de gravamen específicos, pero la mayoría son "de planificación y ahora contribución de obras de beneficio zonal.

En la contribución de mejora serán los siguientes elementos:

1. **Una actuación actividad estatal: obra**
2. **Una situación consecuente: aumento de valor**
3. **Un nexo de causa a efecto.**

En la contribución de mejora se necesita una actividad estatal referida inmediata e indirectamente al contribuyente, más un aumento de valor de su propiedad. Si falta uno de sus elementos, sea la obra, sea la plusvalía, falta un elemento del presupuesto de hecho de la contribución de mejora, y por tanto, no existe obligación tributaria. Si existe plusvalía, pero no existe obra realizada, tampoco existe contribución de mejora, sino pura y simplemente un impuesto de plusvalía.

1.2.4 LOS DERECHOS

Pugliese afirma que derecho corresponde "los servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que este presta en su calidad de órgano soberano"²

Margain Manautou ha afirmado que se define como " la prestación señalada por la ley y exigida por la prestación activa en pago de servicios administrativos particulares"³.

El concepto legal del "derecho" lo contempla el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación el cuál señala que:

Artículo 2...

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 descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Por tanto, es de considerarse a los derechos como un presupuesto de hecho que consiste en recibir servicios que presta el Estado en sus voceros de derecho público, a esas contribuciones se les puede llamar derechos por servicio los cuales tiene su regulación en una Ley propia que es el la Ley Federal de Derechos.

Las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en aprovechar bienes del dominio público de la nación se les puede llamar derechos por uso del dominio público que regula su materia como sucede con la Ley de

² PUGLIESE, Mario, DERECHO FINANCIERO 2ª edición Ed. Cárdenas Padova Italia 1930 p. 42

Bienes Nacionales o que ambas clases de prestaciones son contribuciones, es decir se trata de obligaciones cuya fuente es la voluntad unilateral del Estado.

Por lo que la figura del derecho existe "solamente los casos en que no hay encuentro de voluntad entre administraciones sujeto privado, en que la obligación de pago deriva de la voluntad que la ley mientras la demanda del servicio por parte del sujeto privado que de la posición de presupuesto de la obligación de pago, estamos frente a un tributo; el caso contrario, no se trata allá de una obligación tributaria, sino de una obligación contractual, derecho privado, una retribución de servicios, que aún disciplinada por leyes especiales, no puede ser parte del derecho tributario.⁴

El artículo 31 fracción IV, de la Constitución, un éxito en decreto de los derechos se destine a la satisfacción de los gastos públicos. Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación no lo expresa, por lo que la doctrina tributaria propone que el rendimiento de los derechos se destine las necesidades del servicio público correspondiente.

Por tanto, los derechos son una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al estado prestados por la administración pública. Esta destinado a sostener el servicio correspondiente será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.

1.3 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN

El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación establece que son sujetos de la relación Jurídica:

³ MANAUTOU, Mario E. DERECHO TRIBUTARIO 2ª edición Ed. Cárdenas, México D. F. p.22

⁴ JARACH, Dino CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO 2ª ed., 1969, Bs. Argentina.

Artículo 1...

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.

1.3.1 SUJETO ACTIVO

Conforme al artículo 31 fracción IV, son sujetos activos de la obligación jurídica fiscal: la Federación, Distrito Federal, las entidades federativas y municipios. En cuanto posibles titulares de crédito fiscal.

Es necesario resaltar sujeto activo del impuesto de diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal como son los Poderes Legislativos (Federal, Distrito Federal y Estatales) porque la misma se produce la facultad prepositiva o capacidad de establecer impuestos, en virtud de la titularidad de la soberanía fiscal, sólo puede recaer en el poder Legislativo tanto Federal, del Distrito Federal de las entidades federativas, por lo que respecta los municipios, son las legislaturas de los Estados encargados de establecer las contribuciones municipales, de lo que se desprende que el municipio es titular del poder fiscal, pero por el contrario, si puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo.

En la exposición de motivos del Código Fiscal, se reconoce a la Federación como sujeto activo de la relación tributaria. Cuando se dijo: "tratándose de la federación se señala que solamente estará obligada a pagar contribuciones

cuando las leyes fiscales especiales: lo disponga expresamente, tomando en cuenta que ésta constituye sujeto activo de la relación tributaria...".

También está integrado por organismos descentralizados fiscales autónomos (Seguro Social e INFONAVIT), los cuales vienen a ser también sujetos activos individualizados del crédito fiscal, lo que relación a los organismos especificados, encuentra su fundamento en lo dispuesto por los artículos 1 y 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, relación con los artículos 5 y 288 de la ley del seguro social, 2 y 30 de la Ley del Instituto de Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Por lo tanto, son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la federación y las entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales un puede restablecer los impuestos que considere necesarios para cobrar sus presupuestos; en cambio, el municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por la legislatura de los estados, y el municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos. La fracción II, del artículo 115, de la Constitución Federal dice: "los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender las necesidades municipales." Por lo tanto, queda comprendida que tanto la federación y las entidades locales que le soberanía plena, en tanto los municipios tiene soberanía tributaria subordinada.

1.3.2 SUJETO PASIVO

Esa persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto es decir, el individuo que realice el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc. pero también el individuo aquí la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.

El Código Fiscal de la Federación, artículo 1 describe el sujeto pasivo como:

Artículo 1...

Las personas físicas y morales están obligados a contribuir para los gastos públicos conforme las leyes respectivas... la federación está obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente... el asociante está obligado a pagar contribuciones cumplir las obligaciones fiscales que establece este código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realice, previa y cada asociación en participación de la que sea parte... los Estados extranjeros, caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención as entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados...

Por lo que el sujeto pasivo de la relación jurídica es la persona física-moral que constituya una unidad económica mexicana o extranjera, y que de acuerdo con la Ley este obligada a el pago de una contribución al fisco, por haberse colocado inicialmente o continuado por cualquier causa legítima en la situación de hecho jurídica que genera el crédito fiscal.

Pero es de hacerse mención que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, sólo se refiere a los ciudadanos como posibles obligados contribuir pronto en consecuencia, el Estado sólo puede ser gravado, cuando forma personas morales de derecho privado concurriendo con los particulares para realizar actividades que corresponde a la iniciativa privada, o bien, cuando constituye empresas de participación estatal, en la que los individuos pueden ser accionistas.

1.3.3 OBJETO.

Toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto del gravamen, o sea, lo que cobra. Lo cual, hace referencia a lo que grava la ley tributaria es decir,

la realidad económica sujeta a imposición, lo cual quedará precisado a través del hecho imponible.

Es necesario aclarar que son diferentes tanto el objeto de la obligación fiscal, como el objeto del impuesto. El objeto de la obligación fiscal puede ser igual al objeto de la obligación civil como es: de dar, hacer y no hacer. En tanto el objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la Ley Fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo; porque mientras no se ubica el supuesto de la ley, la obligación no nace, más sin embargo, el objeto del impuesto existe en hipótesis de la norma jurídica. Por lo que la obligación fiscal no nace por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la Ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal.

1.3.3.1 BASE

Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

1.3.3.2 TASA O TARIFA.

Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número que pertenece la misma categoría. Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son de derrama, fija, proporcional y progresiva.

La tarifa de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos debe estos efectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones especiales previstas por la ley para el impacto del gravamen. Tal es el caso de las tarifas relativas a las contribuciones especiales.

La tarifa es fija cuando señalar en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por través unidad tributaria.

La tarifa desproporcionada cuando se señala tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo, el impuesto al valor agregado tiene tarifas de 20%, un 15%, 6% y 0%.

Las tarifas progresivas son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta aún más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Una progresividad continúa podría llegar a resolver el ciento por ciento de la riqueza gravadas, lo cual equivaldría restablecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por la constitución federal por lo que la tarifa ya no aumenta aunque la base sí.

En estrecho rigor, la cuota es proporcional o fija, o ambas, como sucede en los artículos 13, 80 y 141 de la ley del depuesto sobre la renta; es decir, la cuota está representada por lo tanto % o una cantidad fija que aumenta medida que aumenta la base, pero este aumento de cuota se detiene en determinado momento, para no absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, aunque la base pueda seguir aumentando.

1.4 RELACIÓN JURÍDICA- TRIBUTARIA.

Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, las asignando el mismo concepto a una y otra, Margain Manoutou nos dice que "dedicarse una persona a actividades que se encuentren gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato

entre ella y el Estado relaciones de carácter tributaria; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir la situación prevista por la ley para que nazca obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria imponen obligaciones a las dos partes⁵.

Por lo que este la define como la relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extienden al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.

A diferencia de la obligación fiscal que sólo está cargo el sujeto pasivo, nunca de sujeto activo. Por lo que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que está sólo surgirá hasta que se haya causado tributo, en tanto que aquellas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Por lo que la obligación privada y la obligación fiscal tienen en esencia una estructura jurídica análoga. Pero que el elemento "relación jurídica" reencontramos en las dos clases de obligaciones y al contar con ese elemento, se encuentran protegidas por el derecho objetivo para obtener la prestación objeto de la obligación contando para ello con la sanción del poder público.

Cuando el particular se coloca el supuesto jurídico o de hecho previsto la ley fiscal como generador del impuesto, surge la relación jurídica fiscal, que implican la obligación tributaria y que tiene como elementos personales al sujeto activo fisco y al pasivo contribuyente y el objeto que es la prestación del tributo

Ibidem pag. 6

CAPITULO II

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1 CONCEPTO

Para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se comprendan dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho probar haya una norma legal que le sea aplicable, es decir un hecho jurídico.

Margain Manoutou sostiene que "la obligación tributaria es el vínculo jurídico , en virtud del cuál el Estado, denominado sujeto activo exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, especialmente en especie"⁶.

El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Éste otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva

⁶ Ibidem pag. 6

Por lo que la obligación tributaria podemos considerarla como 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.

2.1.1 EL HECHO IMPONIBLE- GENERADOR.

De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal ó sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos de obligación son diferentes. Define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en, especie".⁷

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria ha recibido varios nombres: un hecho tributario, hipótesis incidencia tributaria, en México se han usado más ampliamente las expresiones hecho generador (quizá por haberse incluido dentro de la definición del impuesto en su artículo segundo del Código Fiscal de 1938) y en menor escala la de hecho imponible.

⁷ De la Garza Sergio Francisco DERECHO FINANCIERO MEXICANO 2ª Edición Ed. Cárdenas México D.F.

Al presupuesto o hecho imponible refiere el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación cuando dispone que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales". La hipótesis de incidencia o presupuesto, es primeramente la descripción de un hecho, esa formulación hipotética, previa y genérica, contenido de la ley, de un hecho, y por tanto, es un mero concepto, necesariamente abstracto; es una manifestación legislativa, contenedores en un enunciado legal, es un "concepto legal", existente en la Ley lo cuál, es una categoría jurídica, un ente del mundo del derecho...⁸

La más importante, de todas las hipótesis incidencia, y de todos los hechos imponibles, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado y el nacimiento la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo. Pero existen hipótesis o presupuesto de hecho para el nacimiento de las obligaciones tributarias formales, cuyos contenidos son deberes de hacer, de no hacer, puede tolerar; alguna de sus hipótesis suponen únicamente realización directa e inmediata del presupuesto, pero en ocasiones requieren de un elemento intermedio, entre la Ley y la obligación, que es una orden o acuerdos autoridad.

Berliri define al hecho generador "como el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente el universo fenoménico, que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria".⁹

Araujo Falcao señala el hecho generador es importante para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones:

1. Identificación de momento en que se nace la obligación tributaria principal

⁸ ATALIBA, Gerardo HIPOTESE DE INCIDENCIA TRIBUTARIA 2ª Edición Sao Paulo Brasil p. 20-26

⁹ BERLIRI, A. citado por Sainz de Bujanda Fernando, RDFHP pp. 60, 836 PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Derecho Financiero Madrid V. II.

2. Determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria
3. Fijación de los conceptos de incidencia, no-incidencia y extensión
4. Determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria, alícuota, base del Cálculo, extensiones, etc.
5. distinción de los tributos en genero
6. Distinción de los tributos en especie
7. Clasificación de los impuestos en directos e indirectos
8. Elección del criterio para la interpretación de la le tributaria
9. La determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto¹⁰

El hecho imponible como presupuesto, tiene un aspecto cuantitativo. El hecho generador debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho.

2.1.2 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación, describe el origen el crédito fiscal, en su artículo 6 al señalar "las contribuciones se causan conforme se realizan la situación jurídica o de hecho, previstas en las leyes fiscales disidentes durante el lapso en que ocurran... dichos contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación".

A lo que Flores Zavala señala que "no es necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere la obligación , éste nace automáticamente al realizarse en la hipótesis legal; la resolución la resolución que es muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito"¹¹.

¹⁰ ARAUJO FALCAO Amílcar, EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Ed. Palma Bs. As. España 1964

¹¹ FLORES ZAVALA Ernesto, DERECHO FINANCIERO MEXICANO 18ª Ed. México D. F. Porrúa

Para que exista crédito fiscal es necesario que sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se comprendan dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho probado haya una norma legal que le sea aplicable, es decir un hecho jurídico, y un hecho material, la conducta del sujeto pasivo que asume.

Por lo que la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza dicho hecho, prevista por la ley como su presupuesto que siempre es un acto o un hecho en particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el estado por en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente aún determinado sector, o bien, el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

De la Garza, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permiten determinar lo siguiente:

1. Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la prestación de declaraciones.
2. Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
3. Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
4. Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
5. Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.

6. **Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.**
7. **Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.**¹²

Su fundamento lo tiene de inmediato en la Ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la Ley le impone esa obligación. Por lo que son los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado; lo cual es equívoco porque no siempre los impuestos se traduce en beneficio, o existen aplicaciones en las que este beneficio no parece bien establecido.

Por lo que el único fundamento de la obligación tributaria, es que en el Estado tiene su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas; es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero las cuales dependen del pensamiento político dominante en la colectividad esto es, que si el estado desarrolló atribuciones que corresponde al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará principio justificado, pero no lo estará en caso contrario.

El Estado necesita estar bien y, en caso necesario, puede exigir el sacrificio al cumplimiento de sus miembros porque la colectividad le exige esa actuación y para ello necesita la colaboración económica de sus miembros porque, para que dicha se traduzcan principalmente en servicios públicos, y además de tareas estatales que no tengan precisamente ese carácter.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señala "el cobro del impuesto tiene una justificación clara y sencilla: el estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas

¹² De la Garza Sergio Francisco Op Cit. Pag. 386

económicas, los individuos sobre los que quiera protestad proteico 1 la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere"¹³

2.2 FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Es la potestad directa que tiene la autoridad para investigar que los particulares cumplan cabalmente con sus obligaciones fiscales, notificando y exigiendo su derecho de percibir. Dichas facultades las realizará por entre otros por la revisión de gabinete y de la visita domiciliaria.

Como primera facultad que recoge el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, tenemos; "Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate."

Con mucha frecuencia estos errores u omisiones que se observan tienen un origen mecanográfico, de impresión, que tratándose de cantidades de pagar pueden ir en perjuicio o en beneficio del fisco, o bien, son errores de calculo los que pueden dar origen a que se requiera al contribuyente la presentación de la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate.

Sin embargo, en ocasiones los errores aritméticos no son del contribuyente sino del personal del propio fisco al verificar las sumas o cálculos hechos por el contribuyente o no hay tales omisiones debido a que la autoridad fiscal está haciendo una incorrecta aplicación o interpretación de la Ley.

¹³ (tomo XXXIV, Pág.1360 prontuario, tomo VIII Pág. 84).

Por tanto, es digno de citarse el fallo emitido por la Primera sección de la Sala Superior del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, en que se aprecia desconocimiento del apoyo legal de las facultades que ejerce la autoridad fiscal que señala:

FACULTAD DE RECTIFICAR ERRORES ARITMÉTICOS QUE APAREZCAN EN LAS DECLARACIONES. ALCANCES DE SU EJERCICIO.—El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevé las facultades con que cuentan las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las obligaciones fiscales, y su fracción I condene la relativa de rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones; y al ejercerla la autoridad debe de constreñirse a verificar mediante el procedimiento correcto las operaciones aritméticas desarrolladas por el contribuyente para constatar si los resultados obtenidos por éste y manifestados, son o no la verdad real; porque si lo que desea es determinar diferencias entre lo declarado y lo realmente causado, debe hacer uso de otra u otras de las facultades previstas en el precepto legal citado, cuyo ejercicio sí permite determinar dichas diferencias RTFF de Enero de 1997

2.2.1 VISITAS DOMICILIARIAS

Otra de las facultades de la autoridad se encuentra: "Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías." Podemos considerar que esta facultad es la más importante de las autoridades fiscales y que causa intranquilidad en quienes la padecen, aun cuando cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales, primero, por las molestias que causa el tener a un personal ajeno al propio que anda escudriñando todo, y, segundo, porque no es raro que surjan problemas entre dicho personal sobre una errónea aplicación o interpretación de los ordenamientos tributarios aplicables, que dará origen a fuertes desembolsos para defenderse y nulificar la actuación de la autoridad fiscal.

La Sala Superior del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el Juicio de Competencia Atrayente N^o 56/89, resolvió al respecto:

FACULTAD PARA ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS POR PARTE DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.—SU ALCANCE.—De conformidad con los artículos 16 constitucional y 42 del Código Fiscal de la Federación, la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede ejercer facultades diversas a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes o responsables solidarios, entre las que se encuentra la de ordenar y practicar visitas domiciliarias. Ahora bien, desde el punto de vista constitucional, estas visitas incluyen la auditoría fiscal, ya que tienen por objeto la revisión de libros y papeles indispensables para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente visitado, relacionándolo con los aspectos financieros de la empresa, como son la contabilidad con sus registros; por ende, si en el propio dispositivo constitucional y en el Reglamento Interior de la Secretaría, no se señala expresamente el vocablo "auditar", ello no significa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra impedida para ejercer estas facultades en las visitas domiciliarias, toda vez que, si se vincularon cuestiones jurídicas y financieras, se debe concluir que en una orden de visita domiciliaria se concede a la autoridad facultades para revisar libros contables y documentación comprobatoria, así como proceder a su verificación y análisis, lo que constituye precisamente una auditoría. RTFF noviembre de 1991, p. 9.¹⁴

Esta facultad es útil para revisar bienes y mercancías cuando son de procedencia extranjera, considerándose mercancía los productos, artículos y cualquiera de otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

El primer medio para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales; se deberán observar las formalidades que la propia constitución señala para las revisiones y una exigencia a la sujeción de la autoridad que practiquen la diligencia a las leyes respectivas, en materia del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que el fin fundamental que persigue con las visitas domiciliarias es la de asegurar, en la practica el efectivo cumplimiento de las disposiciones de carácter fiscal por parte de la autoridad fiscal-recaudadora en base a un régimen de Derecho, apeándose a un ritual imperativo, con el propósito de poner en libertad la seguridad del visitado al capricho de la autoridad y sus agentes.

¹⁴ La Sala Superior del TFF, en el Juicio de Competencia Atrayente N° 56/89

Además, el mandato consignado en la primera parte del numeral 16 de la constitución limita también la actividad del poder público en la materia atenta la prohibición absoluta de ocasionar molestias a los particulares sino es mediante un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal el procedimiento.

Las exigencias formuladas imperativamente por la constitución, y en consecuencia de observancia obligatoria para las autoridades administrativas, aun frente a la existencia de un texto legal que pretendiera restringir este mínimo de condiciones, son siguiendo el orden en que se encuentran plasmadas en el cuerpo dispositivo constitucional que comentamos por lo tanto, los requisitos que señala dicho numeral son los siguientes:

La primera formalidad que se exige para el desarrollo de la visita es la existencia de una orden escrita; consecuentemente, pero disposición expresa del constituyente, este mismo requisito de regir en toda práctica de carácter fiscal.

La primera parte del propio precepto del 16 Constitucional, exige que, para que se causen acto de molestia al gobernado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, la existencia de mandamiento escrito para evitar la arbitrariedad en el ejercicio de las atribuciones de la autoridad, es decir, cuando ésta ordena la práctica de una visita domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, debe exteriorizar su voluntad precisamente en un documento escrito como una formalidad necesaria para dar determinadas seguridades jurídicas el particular.

Eduardo Ruiz señalaba al respecto "otra de las condiciones impuestas por el artículo 16 a las autoridades en sus procedimientos es que la orden se consigne por escrito esta manera la autoridad expide el mandamiento facilita el interesado los medios de exigir la responsabilidad, sino proceda conforme a la Ley. Y como en la orden debe expresarse el nombre de la persona comisionada para llevarla a cabo, el interesado esta aptitud de cerciorarse de sí

esa persona es en verdad un agente de autoridad y así evitar que los particulares usurpe funciones públicas o comentan delitos conforme a nuestra legislación.¹⁵

Por lo que es indudable que toda visita domiciliaria constituye un positivo acto de molestia para el particular visitado, por lo que se hace indispensable la certeza y seguridad que se encuentran en un mandamiento escrito.

Consiste en que la autoridad que emita la orden del visitado estampado su firma tenga competencia para dictarla, es decir, que entre en el conjunto de facultades que legítimamente pueda realizar se encuentra precisamente aquella que la autoriza a producir actos de molestia a los particulares consistentes en la intromisión estatal que la privacidad individual para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

En armonía con los principios jurídicos que informan nuestro orden constitucional, la orden de la autoridad competente para practicar una visita domiciliaria con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales debe, como todo acto que provoque molestias en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, tener un motivo justificante que encuentre apoyo en un precepto legal.

Esta garantía de fundamentación y motivación que obliga a la autoridad señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o cosas inmediatas que haya tenido en cuenta para la fundamentación de su acto. las cuales además deben encajar perfectamente en la hipótesis de la norma cite en su apoyo, aplicada a la emisión de una orden de visita domiciliaria, se satisface generalmente con sólo que se indique que se trata de precisar la situación fiscal de la visitada en relación con algún impuesto, y que se aclare que documentos

¹⁵ RUIZ, Eduardo. DERECHO CONSTITUCIONAL. Ed. UNAM, 1998 México D. F. p. 88

deben recaer para que la orden esté debidamente motivación principio las autoridades tienen en todo momento el derecho a comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sin que tengan que partir del hecho de que hayan sido violadas.

Por ello, la inspección domiciliaria debe limitarse al examen de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. Estas diferencias justifican, la aplicación a las visitas domiciliarias de las formalidades prescritas para los cateos un la inclusión de algunas matizaciones que permiten la regulación constitucional de estos con las características esenciales de aquellas.

Para prescripción de la propia ley fundamental, la autoridad administrativa fiscal no tiene por qué recurrir a la autoridad judicial para que se expida la orden de visita; pero por ello mismo, porque aquellas tiene facultades para dictar por si la referida orden, debe ser una verdadera autoridad fiscal, este punto de vista constitucional, la que emita la orden; por lo que solamente una verdadera autoridad fiscal, o sea la que esté encuadrada a la administración pública centralizada, en razón de su identificación con el Estado, se encuentren investidos del poder de exigencia imperativa para examinar el domicilio particular libros y papeles indispensables para comprobar que se han cumplido coral disposiciones fiscales.

La orden de visita para cumplir con requisito esencial, debe aplicar con toda precisión el lugar en que ha de desarrollarse y cuyo ámbito debe circunscribirse la diligencia. El mandato constitucional no admite la posibilidad de que la indicación del lugar objeto de la inspección se haga en forma vaga o equívoca que deje a la discrecionalidad de los ejecutores la determinación de la localidad de que se trate. Lo cual es especificado en la orden respectiva y no hay ningún otro, aunque corresponda dependencias del sujeto visitado.

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación señala "la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el Artículo 38 de este Código, se deberá indicar...

Artículo 38...

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

Por lo que era como vemos la necesaria especialidad de la orden respecto del domicilio, para que pueda la autoridad válidamente practicar la orden de visita en cualquier lugar distinto del indicado originalmente le es imprescindible dictar otra orden en la que señale con toda precisión la nueva localidad objeto de la inspección y así con todas y cada una constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Las órdenes de visita requieren de la especificación de la persona o personas que deban soportar, en su domicilio, la presencia de los agentes de la autoridad encargados de practicar las diligencias, ya que se trata de averiguar el cumplimiento de las obligaciones fiscales propias o a cargo de terceros también determinados.

Debe haber, una coincidencia exacta entre el destinatario de la orden y lugar a visitar, expresándose ambos datos en tal forma que no admita dudas respecto de quien o quienes se ordena y en que lugar debe desarrollarse esta.

2.2.2 REVISION DE GABINETE

Las autoridades fiscales pueden, desde su escritorio, proceder a revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, estando facultadas para solicitar a estos, a los responsables solidarios o a terceros, informes datos o documentos o la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación (Artículo 48 del Código Fiscal de la Federación).

Generalmente, al pretender notificarse el oficio de revisión de gabinete, no siempre está presente el interesado o su representante legal, por lo que se deja citatorio en manos de un empleado que se encuentra en el lugar para que la mencionada persona o su representante esperen a hora determinada del día siguiente sin indicar para qué es, olvidándose lo que expresa la fracción I del artículo 48; dejará citatorio... para que el contribuyente, tercero o su representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud", esto es, debe de indicarse para qué es el citatorio.

Es por ello, que la autoridad desde su escritorio revisa y corrige los errores aritméticos así como verificar que las deducciones están establecidas en ley; logrando esto por medio de la revisión de los comprobantes fiscales y de ahí verificar si existe irregularidad por los que si esta sucede la autoridad solicita un requerimiento para solicitar documentación e información al contribuyente. El Código Fiscal de la Federación señala la siguiente:

Artículo 41-A...

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

A lo cual este artículo señala claramente que por el hecho de solicitar documentación o información para desvirtuar irregularidades no inicia propiamente

sus facultades de comprobación pero si de considerarse esto como una instancia a favor de contribuyente.

En tanto el artículo 48 indica:

Quando Las autoridades fiscales soliciten...

- I. **La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.**
- II. **En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.**
- III. **Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante**

Al término del examen de los informes, datos o documentos o la contabilidad o parte de ella, si fuese el caso, la autoridad fiscal formulará oficio de observaciones, en el cuál harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o del responsable solidario de conformidad con el artículo 48 del código fiscal de la federación que señala:

Artículo 48...

Quando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

- IV. **Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales**

formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

- V.- Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.
- VI.- El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción. El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Quando el contribuyente no presente o no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I del artículo 48 y en el lugar especificado en dicha fracción (artículo 48 fracción IX del Código Fiscal de la Federación), dando inicio la determinación del crédito fiscal.

Quando no hubiere observaciones la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete, esto es, dicha autoridad devolverá la documentación que solicitó pero expresamente no indicara en su oficio que no se encontró irregularidad alguna, porque entonces se estaría en presencia de una resolución favorable y no podría ella volver a ejercer sus facultades de comprobación por el ejercicio revisado, en caso de llegar a tener conocimiento de la existencia de las irregularidades.

El contribuyente el tercero cuentan con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el oficio de

observaciones, lo cuál, es un medio que nos permite evitar una resolución por parte de la autoridad siempre cuando encuadra dentro de las formas especiales que aprueba la secretaría de hacienda y crédito público (artículo 48 fracción VIII y 76 fracción segunda párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación) para que presenten pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, plazo que se ampliará por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días y demuestre la necesidad por razones de la ampliación que se necesita.

Tratándose de la revisión de gabinete de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas a que aluden los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el plazo para desvirtuar los hechos u omisiones será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

En cuanto a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, el contribuyente o los representantes que designe tendrán acceso a ella, sujetándose a los términos responsabilidades a que se refiere la fracción IV del artículo 46 de propio Código Fiscal de la Federación.

El contribuyente, omite dentro del plazo que se le otorga para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, proporcionando copia a la autoridad revisora.

Si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúa los hechos u omisiones consignados en dicho documento, la autoridad fiscal expedirá la resolución determinando las contribuciones omitidas y sus accesorios.

2.3 DETERMINACIÓN DE CREDITOS FISCALES.

Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos lácnicos previstos.

El Código Fiscal de la Federación lo contempla de la siguiente manera:

Artículo 50...

Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales...

El concepto de determinación en el cuál se apoya en el Código Fiscal de la Federación se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Por esto, la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza.

Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria.

Ahora bien, cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama el crédito fiscal; la liquidación está prevista el artículo sexto párrafo segundo del Código Fiscal, de cuya orden se desprende que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes el momento de su causación, agregando que dentro de éstos preceptos se deben incluir los que aportan los elementos para fijar su monto, no obstante que les sean aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Pero cuando las leyes fiscales lo ordenen, la determinación o liquidación de los créditos fiscales deben ser hechos por la autoridad fiscal. En éste caso los sujetos pasivos informaran las autoridades que la realización de los hechos que hubieren dado nacimiento a la obligación fiscal y los que sean pertinentes para la liquidación de crédito dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación (artículo 6 tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación).

En los actuales ordenamientos tributarios, la ley, en cuanto relaciona la deuda tributaria con la realización de una situación de hecho, en la cual establece sus elementos constitutivos, no pueden enunciar sino en abstracto los presupuestos del tributo y los criterios para su liquidación. Para determinar aquí, en concreto, existencia y el monto del débito tributario, es necesario en cada caso

investigar si los referidos presupuestos se han realizado y cumplir cualquier otra indagación o valoración que la ley misma prevé y disciplina.

Esta investigación puede ser simple o compleja, requerir unas indagaciones de hecho o técnicas (para determinar, un por ejemplo la renta neta etc.) unas indagaciones jurídicas delicadas (para descubrir la naturaleza intrínseca y los efectos de un acto sujeto a registro); cuando se da una situación de hecho la controvertida y una base imponible fácilmente pueda agotarse en una simple operación mental, pero no siempre constituye esto en el desarrollo de la relación tributaria.

Para Gazzero la determinación es "la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible", y "el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que puede constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos" así como también, el caso administrativo que concretiza la constatación".¹

Guiliani Forouge define la determinación como el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y alcance cuantitativo de la obligación. Pero que podemos observar que la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, el fisco o de ambos, de común acuerdo.²

Emilio Margáin menciona 2 reglas que debe tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

¹ GAZZERO, Filippo INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO Italia 1969 p. 53

² GUIULINI FOROUNGE, C. M. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO 2ª edición 1969, Ed. De Palma, p.87

1. La determinación de crédito fiscal no origina el nacimiento de la vida tributaria. En efecto, la obligación tributaria base en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.
2. Las normas para la determinación de crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.³

2.4 EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL.

Es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 65 prevé lo siguiente:

Artículo 65...

Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación.

Por lo que se establece que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Por lo que el concepto de exigibilidad le será aplicada la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente que establece:

Artículo 145.

Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados

³ MARGAIN MANOUTOU Emilio INTRODUCCIÓN A LA POLÍTICA FISCAL 1978 Ed Cardenas p. 97

dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución

Por lo tanto, es necesario que el ente público (titular del crédito tributario), para poder exigir este legalmente facultado para solicitar al deudor del tributo el pago de la prestación el cual es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la ley da para hacerlo y no se ha hecho.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala qué momento que deben hacerse los pagos, transcurrido los cuales se hace exigible el pago. La regla general es que el pago se haga en la fecha por dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta disposición expresa el pago debe hacerse mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que a continuación se indica:

Artículo 6...

- I. **Si la contribución se calcula por periodos establecidos por la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, los retenedores y los recaudadores las deben entregar a más tardar el día 11 del mes de calendario inmediato, posterior al de la terminación del periodo de la retención u de la recaudación, respectivamente.**

- II. **En cualquier otro caso dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.**

2.5 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

La disposición contenida en la última parte del artículo 16 de la Constitución no sólo constituye una garantía de libertad en cuanto tutela y protege la intimidad de la vida privada de los individuos, sino también una garantía de seguridad jurídica en tanto que determina en qué condiciones podrá precederse a la invasión de esa esfera de intimidad por ciertos órganos del Estado. Entre los cuales, para los efectos de nuestro particular estudio, se encuentran las

autoridades encargadas de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Pero esta excepción al principio de la inviolabilidad del domicilio no significa, desde luego, que la garantía deje de ser fundamental. Lo que sucede es que en estos casos excepcionales la esfera de privacidad, representada por el domicilio, debe ceder ante la presencia de un interés general más importante a saber: el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones en la que está interesada directamente la colectividad, ya que afectan o pueden afectar su existencia misma. Así por lo que se refiere al debido acatamiento de las disposiciones fiscales, se comprende fácilmente que el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos sería francamente imposible si el fisco no estuviera en aptitud de verificar el concreto surgimiento de la obligación tributaria y el cumplimiento oportuno y exacto de las prestaciones pecuarias correspondientes, ya que de lo contrario se dejaría prácticamente en manos de los particulares afectados por dicha obligación la determinación de su existencia y el monto de lo que quisiera pagar, lo que originaría la falta de medios para mantener el orden constitucional. En efecto, es fácil visualizar el caos insuperable que privaría si el contribuyente decide, motu proprio y sin comprobación ulterior de la administración tributaria, en sí ha nacido a su cargo determinada obligación para con la autoridad fiscal y la cuantía de aquella.

Por otra parte, los contribuyentes puedan incurrir, deliberadamente o no, en errores de hecho o de derecho en sus declaraciones, avisos, libros y registros contables y demás documentación que exijan las disposiciones fiscales.

Por su naturaleza de formas que el régimen de organización política del Estado ha adoptado, la federación, las entidades Federativas y los Municipios están investidos originariamente de poder de mando, teniendo el monopolio del ejercicio del poder público; de ahí que válidamente puedan imponer a los particulares la carga de soportar su actividad inspectiva bajo la denominación dramática de la coacción.

Esto, a través de las distintas órganos o esferas de competencia que lo conforman, cuando están investidos de facultades de decisión y ejecución que, por ello adquieren el carácter de órganos de autoridad, es decir, la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afectan esfera de los particulares y la imponer a éstos sus determinaciones objeto o finalidad de sus actuaciones.

El procedimiento de ejecución se desarrolla, como es natural, a través una serie de actos procedi- mentales, que tienen el carácter de actos administrativos. Esos actos recaen normalmente sobre bienes y derechos que son ajenos a la Administración, y en beneficio de ésta.

Este procedimiento es aquél a través del cual el estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el poder judicial hubo otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho.

De resoluciones de autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo perfecto, procesos efectos a partir del momento en que sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo este cumple lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal, sin embargo puede suceder que particular no cumplan voluntariamente pero que consideren que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad.

En el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria a la prueba del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propios resoluciones. Fraga

nos dice que "esta posibilidad de acción directa constituye lo que la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas".

El procedimiento económico coactivo es un procedimiento tanto administrativo, subjetivo y objetivo porque quien lo ejecuta es la administración; porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido el estudio crédito fiscal no satisfecho voluntariamente y oportunamente por el deudor de ese crédito, o que dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito debe promover procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.

Dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que las autoridades exigirán el pago de los textos fiscales que no hubiere sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en la que se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenados fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco; o bien, al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponde, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas los ingresos necesarios que permita satisfacer en cualquier momento de procedimiento administrativo de ejecución prueba cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, pero los jefes de las oficinas ejecutoras. El ese embargo de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además, se establece las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuáles son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc.; así como que al finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Se prevé como ha de procederse si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Se establece las obligaciones y facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas, tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente 10% de los ingresos, después de separar las cantidades que corresponda por concepto de salarios y demás créditos preferentes.

Se dispone lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segundas almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etcétera.

Aplicar el remate pagar el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales. Se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal a los accesorios en siguiente orden: los gastos ejecución, los recargos, las multas, y las indemnizaciones la chequera pagada a su presentación al banco. Si queda algún excedente después de la aplicación de la entrega a deudor, salvo que medie orden de autoridad competente aquel propio deudor acepta por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a tercero.

Si el sujeto pasivo a quien se le está exigiendo el pago no lo cubre dentro del plazo, entonces será necesario que se dicte una resolución determinante de crédito en los términos del Artículo 48 fracción IX del Código

Fiscal de la Federación, el que constituye la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución y contiene el apercibimiento al requerido para que de no pagar se le embarguen bienes.

2.5.1 REQUERIMIENTO DE PAGO

Cuando el sujeto pasivo principal del crédito fiscal no ha hecho voluntariamente el pago del mismo dentro de los plazos señalados por la ley, según la clase de crédito de que se trate, la autoridad administrativa, esto es, la Oficina Federal de Hacienda en la que se encuentra radicado dicho crédito, que es la que tiene jurisdicción sobre el domicilio del deudor, dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución, en la que ordena que se requiera el deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales. Dichos accesorios legales son los vencimientos que vayan ocurriendo durante el procedimiento administrativo, los gastos de ejecución, los recargos y las multas.

Dispone el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 151 señala que si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga de la autorización para pagar en parcialidades o por las situaciones previstas en la fracción del Artículo 41 del Código Fiscal de la Federación (falta de presentación de declaraciones, avisos o documentos y consecuente omisión de pago del crédito, casos en que el Código Fiscal de la Federación autoriza a determinar provisionalmente un crédito y hacerlo efectivo mediante el procedimiento de ejecución), el deudor podrá efectuar el pago dentro de los 6 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

El requerimiento tiene el carácter de acto necesario, que consiste en el cumplimiento de una carga procesal, y además de acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario fiscal la iniciación del procedimiento de ejecución, a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el

crédito que tiene a su favor, y que no ha sido cumplido por el deudor en forma voluntaria.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que el requerimiento es un acto administrativo que debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas formalidades para tener validez legal como son las que empleen formularios especiales, y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la tesis de que "la diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico-coactivo y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación anterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 de la Constitución.

Un tribunal Colegiado "ha sostenido que para que no se violen las garantías de audiencia y de debida fundamentación y motivación, para que se inicie el procedimiento de ejecución debe notificársele previamente al deudor el fincamiento del crédito, dándole a conocer los motivos y fundamentos legales del mismo, y sólo después de que no haga voluntariamente su pago. De otra manera se le obliga a pagar el crédito o a impugnar su fincamiento, con el peso de secuestros, clausuras, o medidas semejantes."⁴

FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN. COBROS FISCALES EN VÍA DE EJECUCIÓN."... Tratándose de resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito, y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la realización en el procedimiento de ejecución, que se inician con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo... es claro que para que estén debidamente fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal debidamente notificada que fincó el crédito mismo, con su propia motivación y fundamentación. Informe 1977, 3ª parte, tesis 9, p. 29, Mayo, Act. V Adm., Tesis 4030, p. 676. ⁵

⁴ S. J. F. VII. Época V. XXXV 1er. Tribunal Colegiado en materia Administrativa del 1er Circuito p.33

⁵ Informe 1977, 3ª parte, tesis 9, p. 29, Mayo, Act. V Adm., Tesis 4030, p. 676.

Además, el mismo Tribunal ha sostenido que cuando se trata de una resolución ejecutiva, que se dicte en uso de la facultad económico-coactiva, por sus peculiaridades apuntadas, si tiene que hacerse la cita exacta de los preceptos que la fundan, puesto que por si sola ya es ejecutable con la fuerza pública, lo que explica la garantía de fundamentación que consagra el Artículo 16 Constitucional.

En el procedimiento económico-coactivo se cumple con la garantía de previa audiencia, pues el causante es llamado al mismo procedimiento en virtud del requerimiento de pago.

El requerimiento debe notificarse al deudor, ya sea personalmente o bien por estrados, en el caso en que el deudor haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal acreditado ante las autoridades fiscales (Código Fiscal de la Federación Artículo 134 y 137). Cuando no se encuentre al deudor se le dejará citatorio y si la persona citada o su representante legal no esperaren se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con algún vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación esta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

También ha sostenido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis jurisprudencial 86, que es contra el requerimiento de pago y apercibimiento de embargo, no se pide amparo dentro del plazo que señala la ley reglamentaria, el embargo y los demás pasos del procedimiento ejecutivo son consecuencia de actos consentidos, lo que da lugar al sobreseimiento del juicio de amparo. En tanto, si no consta que el deudor ha tenido legalmente conocimiento del procedimiento, se violan los artículos 14 y 16 Constitucionales.

2.5.2 EMBARGO

Es el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor en su poder o en el de terceros, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimidación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito⁶

El embargo no priva ni expropia al deudor de su facultad de disposición, sino que constituye una garantía, y puede revestir una forma muy sencilla, como puede ser una notificación o ser de mayor complejidad cuando se priva de la posesión y del goce de los bienes embargados.

Dispone el artículo 145 del Código tributario mencionado que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley , mediante el procedimiento ejecutivo de ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal el jefe designado por la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago .

La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que es requerido por el ejecutor de hacienda da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, a impedir que pueda disponer de ellos . Este aseguramiento es el embargo, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito , definitivo y exigible y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente , con las formalidades que el Código fiscal contempla para este tipo de notificaciones, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento

del procedimiento Administrativo de ejecución , cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Si el requerimiento o la notificación se hizo por edictos, la diligencia de embargo debe entenderse con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso debe entenderse con él. Creemos que lo mismo sucede si aún iniciada sin la presencia del deudor, éste se presenta a ella Código Fiscal de la Federación en su Artículo 152.

En el caso de que el embargo haya de realizarse cuando se descubra en un acto de inspección negociaciones, vehículos u objetos cuya tenencia, producción, explotación, captura, transporte, o importación deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva, quien realice el acto de inspección llevará a cabo el secuestro si está facultado para ello en la orden de inspección.

Los bienes o negociaciones embargados se dejen bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios , los que serán nombrados y removidos libremente , pero bajo su responsabilidad ,por los jefes de las oficinas ejecutoras . en los embargos de bienes raíces o negociaciones, los administrativos tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuales son las facultades del ejecutor , los derechos del ejecutado , los bienes exceptuados de embargo etc. así como el finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con quien se entendió la diligencia.

Se prevé también como a de procederse si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las obligaciones y facultades de depositarios interventores y depositarios administradores de la negociaciones embargados tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora el 10% de los ingresos. Después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salario y demás créditos preferentes, para dar solo un ejemplo.

El embargo puede trabarse sobre bienes inmuebles, muebles y negociaciones. Tratándose de bienes muebles como dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, el depositarios deberá entregarlos en las siguientes 24 horas a la oficina ejecutora ; tratándose de créditos deberá notificarse al deudor; en el caso de bienes raíces , derechos reales y negociaciones , deberán ser inscritos en el registro Público de la propiedad o en el caso de comercio, según corresponda.

Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cuál se debe fijar la base para la enajenación que en el caso de bienes inmuebles y de negociaciones será el valor del avalúo y en los demás casos el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y falta de acuerdo el valor del avalúo.

2.5.3 REMATE

La enajenación forzosa puede realizarse a través de la subasta que es un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectuó a favor del que ofrezca el mejor precio.

Con el propósito de obtener el mejor precio de los bienes embargados , su enajenación deberá realizarse en subasta pública o almoneda aunque se utilizan como sinónimos, en estricto sentido la almoneda se refiere

solo a la venta pública de bienes muebles), que generalmente se realiza en el local de la oficina ejecutora, mediante convocatoria publicada cuando menos 10 días antes del remate.

No se puede hacer la venta que el remate sino se ha fijado previamente un precio mínimo a la cosa que se va a vender. La base para la enajenación de los bienes inmuebles y de las negociaciones es el avalúo, en lo demás casos la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días contados a partir de la fecha en que se hubiese practicado el embargo.

La inconformidad contra la valuación por parte del embargado o terceros acreedores se hace valer mediante el recurso de oposición al procedimiento administrativo.

El precio mínimo del remate en la primera almoneda es la llamada postura legal que se fija por el Código Fiscal de la Federación en las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate es decir, el avalúo. Cuando el embargado o terceros acreedores no interponen el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador, se tendrá por aceptado el avalúo hecho.

Los postores deben depositar en Nacional Financiera o en otra institución de crédito autorizada para este efecto. En las poblaciones donde no haya alguna de esas instituciones, el depósito se hará de contado en la propia oficina ejecutora.

El importe de los depósitos que se constituyen sirve de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados.

Inmediatamente después de fincado el remate previa orden de la autoridad ejecutora se devolverán los certificados de depósito a los postores o las

cantidades depositadas en la misma oficina, excepto el que corresponda al admitido, cuyo valor continuara como garantía del cumplimiento de la obligación y, en su caso, como parte del precio de la venta.

Los participantes harán los ofrecimientos, o pujas para mejorar sus posturas y el jefe de la oficina ejecutora fincará el remate a quien sostenga la más alta. Tratándose de bienes muebles, el vencedor dispondrá de 3 días para enterar el resto de la cantidad ofrecida de contado, ya que una parte de la postura legal puede haber sido ofrecida a plazos. El adquirente de inmuebles o negociaciones tendrá 10 días para cubrir las diferencias del precio ofrecido de contado, y dentro de los 10 días posteriores se deberá firmar la escritura y entregar el adquirente los bienes adjudicados, libres de todo gravamen. En todo caso, cuando los adquirentes no enteren la diferencia del precio dentro de los plazos señalados, perderán su depósito a favor de la hacienda.

Podrán efectuarse hasta 2 subastas con 15 días de diferencia cada una, y si el remate no se realiza o no se presentan postores en la primera, se podrán enajenar directamente o por terceras personas, adquiriéndolos el fisco.

También procede la enajenación fuera de subasta cuando el embargado proponga al comprador, hasta antes de que se finque el remate; cuando el embargado proponga al comprador, antes de que se finque el remate; cuando el adquirente sea el fisco debido a la falta de postores, a falta de pujas o en casos de empate; y cuando los bienes sean de fácil descomposición o deterioro se trate de materiales inflamables.

Las garantías individuales son la máxima protección que tienen los gobernados en México, este Capítulo de la Constitución Federal es uno de los más avanzados del mundo; pues, es necesario conocer las circunstancias de los procesos de esta naturaleza y, sobre todo, al alcance de la protección que todo abogado defensor y toda autoridad debe conocer para actuar con apego a Derecho, que es, a fin de cuentas, garantía de una convivencia ordenada de la sociedad y el desarrollo armónico de la misma, todo dentro del marco del Derecho en México.

ARTURO URBINA NANDAYAPA

“DELITOS FISCALES”

CAPITULO III

SANCIONES Y PENAS

3.1 INFRACCION ADMINISTRATIVA Y DELITO TRIBUTARIO.

Infracción del latín *infractio* lo que significa quebrantamiento de la Ley o pacto. Es la contravención a normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión. Las leyes administrativas constituyen un conjunto de normas jurídicas que tienden a asegurar el orden público, otorgando derechos y obligaciones a los gobernados, limitando así la actuación de los individuos. Sin embargo hay ocasiones en que los ciudadanos no respetan esas normas de carácter general, impersonal, ya porque les cuestionan, o porque son objeto de controversia de violación, es entonces cuando el Estado interviene para hacer respetar el derecho violado. a través de la potestad sancionadora de la administración pública.¹

En esta explicación se aprecian las primeras diferencias entre los conceptos mencionados. en la parte en que se otorga al Estado la facultad de intervenir con su potestad sancionadora de la administración pública. El Código Fiscal de la Federación distingue entre una infracción administrativa y un delito tributario dentro de los ordenamientos correspondientes, pero no define las características que permitan diferenciar la conducta que da lugar a la infracción y la existencia de un delito tributario.

Puede apreciarse que muchas de las conductas del infractor son tipificadas como infracción administrativa o como delito, el mismo El Código Fiscal

¹ RAMÍREZ, Gutiérrez José O. INFRACCIÓN Diccionario Jurídico Mexicano T. III. P. 1711

de la Federación no establece una base para diferenciar esas conductas ni define las mismas. El autor José Ramírez sugiere algunas diferencias que pueden servirnos de base para dilucidar esta cuestión y éstas son:

1. La infracción es sancionada generalmente por la autoridad administrativa subordinada, mientras que el delito lo sanciona el Poder Judicial a través de sus tribunales en forma independiente.
2. El acto u omisión que da lugar a la infracción viola disposiciones de carácter administrativo, por, leyes, reglamentos, circulares. El delito vulnera normas del derecho penal que protegen la vida, la salud, el patrimonio, etc.
3. La infracción puede ser atribuida a personas físicas y a personas morales; el delito únicamente puede ser llevado a cabo por individuos.
4. Los elementos de culpabilidad, como el dolo y la culpa, no son esenciales para que la infracción administrativa exista, por el contrario, el delito requiere el elemento de culpabilidad para existir.
5. La sanción aplicable en el caso de la infracción se traduce en multas, mientras que el delito priva de la libertad.²

Dado el carácter eminentemente patrimonial de las obligaciones fiscales, se ha considerado que la infracción a las leyes tributarias es simple y objetiva, simple porque se piensa que para el fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad del sujeto ya que para el solo los contribuyentes, y si el contribuyente no paga su obligación, el fisco ejercita sus medios legales de coerción y paga su obligación, el fisco ejercita sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas que la ley impone con el objeto principal de asegurar el erario las mismas debidas por el contribuyente. Y es objetiva porque la responsabilidad fiscal no surge de la conducta del sujeto sino la existencia de la misma del bien o del acto jurídico gravado de manera análoga a la responsabilidad objetiva en el Derecho Civil.

² Ibidem Pág. 1722

Para que exista responsabilidad Civil o Penal, debe haber violación de una norma de derecho tributario. La violación siempre tiene un carácter de derecho publico, porque 1a norma violada es de derecho público y su trasgresión afecta el orden jurídico tributario. En efecto, la responsabilidad fiscal deriva de un hecho ilícito, es decir, requiere la violación de una norma, por dolo o culpa, es personal y se rige por las normas del derecho público, existiendo, aunque no se han producido un daño concreto, caracteres todos estos que son propios de la responsabilidad penal."³

La infracción de la norma tributaria supondrá, en principio, la acción investigadora en materia administrativa y dependiendo de las circunstancias, gravedad, lugar, persona, etc. la infracción lleva en sí misma los elementos delictivos que serán materia del proceso penal en su parte general, pero en su parte especial deberá dicho proceso ajustarse a las reglas del Derecho tributario.

La importancia de este estudio estriba en que el defensor particular de una causa penal tiene que circunscribirse obligatoriamente al estudio del acto administrativo. En primer lugar, saber si éste se halla viciado, y si es así, conocer si dicho acto se encuentra afectado de inconstitucionalidad, de conformidad con la anterior interpretación.

DELITO FISCAL

El delito ha sido definido de manera breve como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales", definición contenida en el artículo 7 del Código Penal Federal.

En materia tributaria, la calificación de los delitos fiscales nacerá de un acto administrativo, como lo es el principio del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las que en la practica de dichas

³ LOMELI, Cerezo Margarita EL PODER SANCCIONADOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN MATERIA FISCAL 2ª edición México, 1971 p. 217

facultades encuentran determinada conducta que a su juicio es constitutiva de delito y de ahí nace la potestad de una autoridad administrativa para iniciar el ejercicio de la acción penal en contra de determinado contribuyente.

De ese primer acto administrativo, como puede ser una visita domiciliaria o una revisión de escritorio, o peor aún para el contribuyente incumplido, que la autoridad fiscal realice compulsas con los proveedores del contribuyente, nacerán determinadas discrepancias que pueden ser constitutivas de un delito tributario.

En este tipo de delitos existirá flagrancia, por lo que en caso de que ocurra la comisión delictiva deberá presentarse una querrela ante el agente del Ministerio Público Federal, el que deberá iniciar la averiguación previa correspondiente y consignará ante el Juez de Distrito para que emita una orden de aprehensión con el fin de que le sea presentado el presunto responsable de la comisión de dicho delito.

Pero en materia tributaria puede existir la flagrancia en caso de contrabando; es decir, se da flagrancia "cuando el autor del delito es sorprendido en el acto de cometerlo. No es pues una condición intrínseca del delito, sino una característica externa resultante de una relación circunstancial del delincuente con su hecho. Su presencia en el lugar del hecho y en el instante de su comisión es lo que hace la flagrancia".⁴

3.2 LAS SANCIONES EN PARTICULAR.

El Artículo 21 Constitucional establece que las infracciones a los reglamentos gubernativos o de policía no pueden consistir sino en multa o arresto hasta por 36 horas, y que la multa no puede exceder del importe del jornal o

⁴ BUNSTER, Álvaro FLAGRANCIA Diccionario Jurídico Mexicano p. 1455 Ed. De Palma

salario de un día cuando el infractor sea o fuere un jornalero o un obrero y si fuere no asalariado la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

Señala Lomelí Cerezo que las únicas sanciones administrativas y fiscales que pueden establecerse en las leyes para castigar las infracciones de esa naturaleza son la multa y el arresto, y que las demás sanciones, como la clausura temporal o definitiva de establecimientos comerciales o industriales, la suspensión en el ejercicio de cualquier utilidad gravada o autorizada por el Fisco, la caducidad de concesiones, suspensión y destitución de los cargos públicos, decomiso, etc., "no estando comprendidas en la enumeración limitativa que hace el Artículo 21 de la Constitución de las penas que puede aplicar la autoridad administrativa, no pueden considerarse constitucionales".⁵

3.2.1 MULTAS

Es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción. Es una sanción económica de carácter personal, que se impone por actos u omisiones violatenos de disposiciones legales o reglamentarias.

Villegas sostiene que las multas "no tienen por fin procurar una entrada al Estado, sino más bien tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga, y funcionan como verdaderas y propias penas"⁶.

Lomelí Cerezo establece que "la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario.

⁵ LOMELI, Cerezo M. DERECHO FISCAL REPRESIVO p. 49

⁶ VILLEGAS, DERECHO PENAL TRIBUTARIO p. 159

Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los Ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales. Además, como dice Manzini, las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio.

3.2.2 RECARGOS

Son las prestaciones que debe cubrir el deudor en mora, originadas por mandato de Ley y se motiva por el transcurso de la falta de pago del crédito fiscal en el lapso de un mes o fracción; asimismo, se indica que los recargos son accesorios de las contribuciones y accesorios de la suerte del crédito principal e inclusive tienen ese carácter las cantidades que causan cuando se autoriza a pagar un crédito en parcialidades.

Ahora bien si la determinación de los recargos debe hacerse cumpliendo lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, es decir fundando y motivando el acto, ya que si la determinación del perjuicio fiscal no excede de la cantidad de \$ 100,000, debe establecerse la penalidad impuesta en los términos de tres meses a seis años de prisión, con lo que el termino medio aritmético sería de tres años 45 días, situación que le permitiría al inculpado a alcanzar su libertad bajo fianza.

3.2.3 LA CLAUSURA PROVISIONAL O PREVENTIVA

Algunas leyes disponen que en determinados casos de incumplimiento de obligaciones formales o ejercicio clandestino de alguna actividad industrial o comercial se dispondrá por las autoridades administrativas la clausura provisional o preventiva del establecimiento donde se realizan las actividades ilegales o de incumplimiento a las leyes.

Por lo tanto, la clausura es un medio de apremio y no una sanción, por las siguientes razones:

1. La clausura viene adicionada a la multa;
2. La clausura tiende a forzar o apremiar el cumplimiento de las obligaciones de registro y manifestación de apertura, puesto que se mantiene la clausura "hasta que se cumplan" las disposiciones legales relativas.

En resumen, la clausura preventiva o provisional puede ser utilizada por el legislador, según lo desee, como un mero medio de apremio o como una sanción; la clausura definitiva, por su obvia finalidad represiva y aflictiva, es siempre una sanción.

3.2.4 PRIVACIÓN DE LA LIBERTAD

Son los delitos fiscales los que tienen como sanción la privación de la libertad, es decir, a saber: el contrabando (Artículo 102), los hechos ilícitos asimilados al contrabando (Artículo 105); la defraudación fiscal (Artículo 108); los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 110); el uso indebido de bienes depositados (Artículo 112); la alteración, o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales (Artículo 113); y las visitas domiciliarias y embargos practicados sin orden de autoridad competente (Artículo 114).

Las infracciones o contravenciones están sancionadas con otras penas, pero no la privación de la libertad.

3.3 MEDIDAS PARA LA SUSPENSIÓN DENTRO DEL PROCEDIMIENTO PENAL Y FISCAL

Miguel Fenech define la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución como la detención que presenta su avance merced a causas

exteriores a él, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.¹

En México se rige por lo dispuesto en los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación los que prevén tanto una suspensión provisional como la suspensión definitiva señala:

Artículo 65

Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación.

Artículo 144.

No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social. Si a más tardar el vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga el referido medio de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad, que interpuso

¹ FENECH, M. opcit. P.55

dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

La suspensión del procedimiento de ejecución requiere que sea solicitada por el interesado en obtenerla. La solicitud puede formularse en cualquier tiempo ante la oficina ejecutora y para ello debe acompañarse a la instancia de suspensión los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.

Son requisitos de la suspensión la solicitud o instancia que presenta el interesado, constitución de la garantía del interés fiscal (salvo si ya se hubieren embargado bienes suficientes en el propio procedimiento de ejecución). Los anteriores son requisitos para que proceda la concesión de la suspensión. Además, para que subsista la suspensión, es necesario ampliar la garantía cada doce meses por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes (Artículo 141).

La suspensión se limita exclusivamente a la cantidad que corresponda a la parte impugnada de la resolución que se iba a ejecutar, debiendo continuarse el procedimiento respecto del resto del adeudo. Lo anterior, en virtud de que en una resolución se pueden determinar uno o más créditos fiscales y el medio de impugnación hacerse valer sólo en contra de uno o varios, pero no de todos. Por ejemplo se puede impugnar el cómputo de los recargos y no el crédito principal.

La suspensión dura hasta que se le comunique a la autoridad ejecutora la resolución definitiva en el recurso, procedimiento o juicio con relación al cual se hubiere concedido la suspensión. Aunque el Código Fiscal de la Federación no lo prevé expresamente, es de estimarse que en el caso de desaparecer o disminuir la garantía del interés fiscal cesa la suspensión, a menos que se supla dicha garantía.

3.3.1 LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Para que se conceda la suspensión del procedimiento de ejecución, cuando se va a intentar la promoción de recursos fiscales o juicios de nulidad, es necesario que se garantice el interés fiscal. Este consiste en el crédito fiscal que se haya determinado o requerido más los recargos devengados o por devengar, más los gastos de ejecución.

Dado el interés general de que sean pagados los créditos fiscales, a fin de que el Estado pueda realizar normalmente sus funciones, el legislador propende a reforzar la obligación del deudor, bien sujetando las cosas propiedad del deudor y aun de terceros a la acción directa del Fisco acreedor, bien haciendo que otra u otras personas respondan de la deuda con su propio patrimonio. De esa manera surgen las garantías reales y las garantías personales. En los párrafos siguientes vamos a analizar someramente tales tipos de garantías.

Por la naturaleza del refuerzo las garantías personales pueden clasificarse en solidarias y subsidiarias. En las garantías solidarias, el garante responde frente al acreedor en el mismo plano que el deudor, de tal suerte que puede ser demandado conjuntamente o separadamente con el deudor y sin que el acreedor tenga que agotar primeramente el patrimonio del deudor para poder hacer efectivo el saldo del crédito contra el garantizador. Son este tipo las garantías que representan los sujetos pasivos solidarios por solidaridad sustantiva, los llamados responsables por solidaridad (Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación) y muchos de los fiadores voluntarios.

Las garantías reales consisten en la afectación legal o voluntaria de bienes muebles o inmuebles para que su valor se aplique al pago de la deuda garantizada en caso de que el deudor falte al cumplimiento de sus obligaciones. El

legislador ha concedido ciertas garantías reales mediante la afectación de determinados bienes al cumplimiento de las obligaciones que se aseguran, cualquiera que sea su propietario actual o futuro y con una preferencia absoluta frente a los terceros. Estas garantías se llaman afecciones o afectaciones. Además,

Formas para cubrir la garantía del interés fiscal

1. DEPÓSITO DE DINERO
2. PRENDA
3. HIPOTECA
4. EMBARGO PRECAUTORIO

Dispone el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que se puede practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento.

3.3.2 LIBERTAD BAJO CAUCIÓN

Tiene efectos provisionales y constituye una garantía del hombre, pero sin que su naturaleza revista la calidad de formalidad esencial del procedimiento.

La libertad es un derecho natural del hombre, que le es inherente a su propia naturaleza desde el momento en que nace, por tanto, la Ley sólo la reconoce, no la concede.

Cuando la libertad personal sufre restricciones, se puede restituir el goce de ese derecho en los términos que la ley dispone; pero su naturaleza será

diferente y su ejercicio estará adicionado a las limitantes que se señalen por el órgano público que la brinde.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación así lo ha resuelto.

LIBERTAD PERSONAL. El derecho que a ella tiene el hombre, le es propio, viene de su naturaleza, y la ley no se lo concede sino que se conoce; pero si por los motivos previstos en la ley, es privado de esa libertad, nace entonces el derecho de estar libre mediante ciertos requisitos.

La Constitución de la República le da nacimiento a este segundo tipo de libertad y la establece como una garantía procesal, que beneficia a todos los individuos que habitan en el territorio nacional y que se encuentran sujetos a proceso represivo. Este principio se contiene en el artículo 20, fracción I de la Constitución que a la letra dice:

Artículo 20...

En todo proceso de orden penal, tendrá el inculpado las siguientes garantías...

- I. Inmediatamente que lo solicite, el juez deberá otorgarle la libertad provisional bajo caución, siempre y cuando se garantice el monto estimado de la reparación del daño y de las sanciones pecuniarias que en su caso puedan imponerse al inculpado y no se trate de delitos en que por su gravedad la ley expresamente prohíba conceder este beneficio... El monto y la forma de caución que se fije deberán ser asequibles para el inculpado. En circunstancias que la ley determine, la autoridad judicial podrá disminuir el monto de la caución inicial...**

Se está en presencia de una garantía individual, porque es la calidad jurídica que le brinda la Constitución. Lo que le denominamos libertad procesal, porque sus beneficios sólo se dan en los juicios penales, para restituir al acusado en su derecho de libertad afectado por un acto de autoridad válido y lícito.

Es una libertad de efectos provisionales, porque su duración existe en tanto la sentencia que dará fin al proceso adquiere la calidad de ejecutoria y sus términos obligan en forma impostergable.

En base a estos elementos podemos ya señalar la primera de los requisitos de procedencia para alcanzar los beneficios de libertad provisional bajo caución, mismo que consiste en seguir una figura jurídica sólo aplicable a favor de los procesados y no de los reos.

Ahora bien, la concesión de la libertad provisional bajo caución, no afecta el interés social, porque no disminuye la seguridad de reprimir los delitos cometidos dentro del seno de la sociedad. Más aún si tomamos en cuenta, que no innova ni altera las constancias de la causa penal.

La caución, es una garantía económica que tiene como fin el arraigo del procesado en el lugar donde se le enjuicia. Constituye una medida procesal que asegura al juzgador que el inculpado no se sustraerá de la acción de la justicia, con independencia de otras medidas de seguridad que se dicten.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado jurisprudencia en estos términos:

DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL. MONTO DE LA CAUCION PARA GARANTIZAR LA LIBERTAD PROVISIONAL. Una interpretación del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación conduce a estimar que en los delitos fiscales en que proceda la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la cuantificación correspondiente del daño o el perjuicio efectuado a la autoridad fiscal en la querrela formulada o declaratoria de perjuicio, y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos, que hubiere determinado la autoridad a la fecha en que se promueva la libertad provisional. Por lo que si el administrador fiscal federal comunica al juez de amparo que las contribuciones adeudadas por el agraviado ascendían a determinada cantidad, incluyendo el perjuicio consignado en la querrela, su actualización y recargos, es de concluirse que se encuentra ajustado a derecho que el juzgador federal haya fijado la fianza que debería cubrir el in conforme a fin de concederte el beneficio de libertad provisional bajo caución. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Epoca: Octava TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO. Precedentes Queja 48/92. José Pablo Tamez Alanís. 28 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Angel Torres Zamarrón.

LIBERTAD PROVISIONAL, CAUCION EN LA. CRITERIO QUE DEBE SEGUIRSE PARA SU FIJACION EN TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES. En la fijación de la caución que deba otorgarse para la obtención de la libertad provisional, respecto de los delitos fiscales, la autoridad judicial debe atender exclusivamente a las reglas contenidas en el artículo 92, fracción III, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación y no a lo preceptuado en el numeral 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, el cual, entre otros requisitos, señala que para gozar del beneficio en comento debe garantizarse, a juicio del juez, la reparación del daño, habida cuenta de que en tratándose de ilícitos de carácter fiscal el juzgador no está en posibilidad jurídica para resolver sobre tal condena, en atención a que el artículo 94 del primero de los ordenamientos legales citados dispone que: "En delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal"; de ahí que la libertad provisional sería ilegal si se condicionara a la exigibilidad de una caución para garantizar la reparación del daño. **Tribunales Colegiados de Circuito Octava Época SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 326/93. Gabriel Almanza Rivera. 27 de octubre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Amado Guerrero Alvarado. Secretario: Reynaldo Manuel Reyes Rosas. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: XV, Enero de 1995 Tesis: IV.3o. 118 Página: 217**

Por su parte, el artículo 403 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece la obligación procesal del inculpado su defensor de indicar la manera que ha de garantizarse la caución. El no establecer forma de garantía da la libertad al juzgador de establecer diversas cantidades según la forma en que ha de garantizarse el monto caucional. Pero esta facultad no la posee en todos los casos: de tal manera, que dependiendo del tipo de garantía, será la cantidad caucional que se fijará.

3.4 MEDIOS DE DEFENSA

Gabino Fraga lo define como "la constitución de un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque,

lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.⁸

Por lo tanto es cualquier medio de defensa que tienen los particulares para rebatir, ante la propia autoridad, los actos o resoluciones dictados por ella y que les provocan un perjuicio, ya sea por la aplicación indebida de la ley, la no aplicación, o bien por arbitrariedades del funcionario que la dictó. La finalidad que se busca es obtener la nulidad de la referida actuación o resolución, ya sea en forma parcial o total

De ello se desprende la existencia de un acto de autoridad, que lesione o agravie al gobernado, sin lo cual el recurso no tiene razón de ser. Además, el o los agravios, deben ser inmediatos y directos como consecuencia de la violación o desconocimiento de la ley o del derecho del particular.

El término para interponer dicho medio de defensa es de 45 días, contados a partir del día siguiente de que surta efectos la notificación, de la resolución que se trate. Las excepciones a dicho término son las previstas por los artículos 128 (afecten el interés jurídico de terceros) y 175 (Inconformidad con la valuación de bienes embargados).

El término genérico antes mencionado se suspenderá hasta por un año, siempre y cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando el afectado por el acto hacendarlo sea declarado interdicto (incapaz legal).
2. Que sea declarado ausente.
3. Que haya fallecido.

⁸ FRAGA, G. DERECHO ADMINISTRATIVO p. 353 Ed. Porrúa México 1968

3.4.1 RECURSO ADMINISTRATIVO

Es importante destacar que la interposición de este medio de ataque es opcional para el interesado, ya que podrá acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sin haber agotado antes el recurso que se analiza.

Una vez integrado el expediente que contenga el recurso, con todos y cada uno de los elementos de juicio necesarios, la autoridad encargada de resolverlo deberá dictar su fallo.

El Código Fiscal Federal determina que la resolución que recaiga al recurso, debe basarse en derecho y tendrá que examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por quien promovió el medio de ataque. La autoridad que atiende el recurso podrá invocar hechos notorios, pero cuando uno solo de los agravios sea considerado suficiente para desvirtuar la validez del acto combatido, bastará con el análisis de dicho agravio.

Asimismo, la autoridad tiene la facultad de corregir los errores que detecte en la cita de los preceptos legales que se consideren transgredidos y examinará en conjunto los agravios y demás razonamientos hechos valer, pero no se le permite alterar los actos expuestos en el medio de impugnación.

Del mismo modo, podrá revocar una determinación hacendaria cuando detecte su ilegalidad manifiesta y los agravios sean calificados como insuficientes, debiendo fundar cuidadosamente el motivo de su posición.

Las posibilidades de resolución del analizado medio de protección son las que se citan a continuación:

1. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no presentado o, en su caso, sobreseerlo.
2. Confirmar el acto impugnado.
3. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que" se emita una nueva resolución.
4. Dejar sin efecto el acto de autoridad combatido.
5. Se refiere a modificar el acto hacendario recurrido o dictar uno nuevo que lo sustituya, siempre y cuando el recurso sea total o parcialmente resuelto a favor de quien promovió el referido medio de combate administrativo.

El tiempo en que debe resolverse este medio de ataque es únicamente de tres meses, los cuales se contarán a partir de la fecha de interposición del escrito que lo contenga. Una vez terminado dicho plazo se configurará la "Negativa Ficta".

3.4.2 JUICIO DE NULIDAD

El juicio de nulidad puede definirse como la resolución de una controversia legítima, por violaciones o desconocimiento de un derecho entre los particulares y las autoridades hacendarías o de un carácter administrativo distinto, ante un órgano de naturaleza jurisdiccional, el cuál determinará a quien le asiste la razón y el Derecho, mediante la acción que marca las leyes.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se integra con una Sala Superior, la cual funciona en Pleno y en dos Secciones; asimismo, se conforma con varias Salas Regionales.

Todos los juicios, incluyendo el de tipo Contencioso Administrativo que establece el Código Fiscal de la Federación, se realizan en dos etapas: la instructiva y la resolutive. La etapa de instrucción, a su vez, se divide en tres fases: la postulatoria, la probatoria y la preconclusiva.

1. La fase postulatoria comienza con la presentación de la demanda, en la cual, la parte actora plantea sus pretensiones y la demandada sus excepciones y defensas.

2. **En la fase probatoria los litigantes ofrecen sus pruebas; enseguida la sala las admite y ordena su desahogo. En el juicio de nulidad no hay una división clara de esta fase**
3. **La fase preconclusiva. las partes formulan sus alegatos.**

La instrucción es una etapa del juicio, la cual consiste en el conjunto de actos de las partes, de los terceros y del tribunal, necesarios para que el expediente se encuentre en estado de dictar sentencia. En esta fase, el propósito es ilustrar al juzgador acerca de cuáles son los puntos controvertidos, y las pruebas en que cada parte apoya sus pretensiones, a fin de obtener una resolución favorable a sus intereses.

Con el cierre de instrucción se inicia la segunda etapa, es decir, la de resolución, en la que la sala realiza, para emitir su sentencia, un mecanismo de razonamiento, el cual se denomina juicio lógico-jurídico.

En el procedimiento de anulación que se tramita ante este cuerpo colegiado, esta etapa del proceso abarca desde el momento en que se cierra la instrucción hasta que la sala dicta la sentencia respectiva, lo cual se deberá realizar dentro de los 60 días hábiles que sigan al cierre de instrucción.

Para tal fin, el Magistrado instructor deberá formular un proyecto de sentencia, dentro de los 45 días hábiles posteriores al cierre de instrucción. Sin embargo, si la sentencia es de sobreseimiento no será necesario esperar dicho cierre.

La sentencia constituye la segunda etapa del proceso, y es la que pone fin al juicio de nulidad y resuelve el fondo de los puntos controvertidos. Se ha dicho que existen dos tipos de sentencias que ponen fin al proceso: las de fondo y las interlocutorias por causas de sobreseimiento.

1. **Las de fondo son aquellas que resuelven sobre los hechos controvertidos y, en consecuencia, deciden cuál de las partes en litigio acreditó sus pretensiones.**

2. **Las interlocutorias no resuelven sobre las pretensiones materia del proceso, sino que derivan de la existencia de alguna de las causas que impiden al tribunal conocer el fondo del asunto, pero que determinan la extinción del juicio.**

La sentencia en el contencioso administrativo constituye una resolución jurisdiccional que le pone fin al proceso, la cual decide sobre las pretensiones que han sido objeto de juicio, y que además constituye la meta, el resultado, tanto de las actividades de las partes como del órgano jurisdiccional.

La sentencia definitiva podrá:

1. **Reconocer la validez de la resolución impugnada.**
2. **Declarar la nulidad de la actuación impugnada.**
3. **Declarar la nulidad del acto combatido para ciertos efectos. En este caso, deberá precisarse con claridad la forma y términos en que debe cumplirse la sentencia, excepto cuando se trate del ejercicio de facultades discrecionales.**
4. **Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.**

Para estos efectos, se entiende por sentencia firme aquella que ya no puede ser alterada, por haberse agotado todos los medios de defensa, previstos por las leyes del país y no haber cambiado el sentido de la misma, o por no haber interpuesto en tiempo dichos medios de combate.

3.4.3 JUICIO DE AMPARO

El amparo es aquella instancia que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le da la posibilidad de protegerse a los individuos afectados por un acto de autoridad que invada sus garantías individuales.

Por ello, el amparo se traduce en un medio de control constitucional que trae como consecuencia, si procede, la inmediata restitución de la garantía violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación imputable a la autoridad, misma que tendrá que respetar y cumplir con el mandato dictado por el Poder Judicial de la Federación.

Cabe señalar que el juicio de amparo procede únicamente cuando se han agotado todos los recursos que la ley determina, salvo que el acto de autoridad viole flagrantemente las garantías individuales del sujeto, ya que en este caso el amparo se pedirá por violación directa e inmediata de los derechos fundamentales de la persona.

El amparo indirecto es el que se promueve ante los jueces de Distrito y no directamente ante la Suprema Corte de Justicia o ante los Tribunales Colegiados de Circuito. Se diferencia del amparo directo en que éste se promueve ante la Corte o ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

En una segunda instancia, puede llegar al conocimiento de la Corte o de los Tribunales Colegiados de Circuito, a través de la interposición del recurso de revisión.

Cuando se ha de promover una demanda de amparo, en primer término, ha de resolverse si se plantea en amparo directo o indirecto, según las normas que rigen a ambos tipos de amparo. Esta decisión del quejoso es muy importante pues, los requisitos de la demanda son diferentes y la substanciación del juicio también será distinta, independientemente de que deberán conocer órganos diferentes. En efecto, como ya lo hemos indicado, si procede el amparo indirecto, conocerán de él los jueces de Distrito. Si, por el contrario, es procedente el amparo directo, su conocimiento será competencia de la Corte o del Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente.

Una regla muy general para determinar la procedencia del amparo indirecto sería la de señalar la procedencia de este juicio cuando se trate de actos reclamados que no sean sentencias definitivas o laudos, sea que la violación se cometa en el procedimiento o en la sentencia misma, dentro de la materia penal, administrativa, civil y laboral.

Se le llama así en atención a que llega en forma inmediata a la Suprema Corte de Justicia o a los Tribunales Colegiados de Circuito, a diferencia del amparo indirecto en que el acceso a la Corte o a los citados Tribunales se produce mediatamente a través de la interposición del recurso de revisión.

En el amparo directo, por regla general, la tramitación del amparo se realiza en una sola instancia. Es una regla general y no una regla absoluta dado que existe la excepción prevista en la fracción IX del artículo 107 constitucional:

Artículo 107...

Las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito no admiten recurso alguno, a menos que decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación, directa de un precepto de la Constitución, caso en que serán recurribles ante la Suprema Corte de Justicia, limitándose la materia del recurso exclusivamente a la decisión de las cuestiones propiamente Constitucionales".

El inciso a) de la fracción V del artículo 107 de la Constitución se refiere a la materia administrativa y prescribe lo siguiente;

- a) En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas dictadas por Tribunales Federales, Administrativos o Judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal. Son las limitaciones que en materia de competencia establezca la ley secundaria.**

Por tanto, la sentencia definitiva de amparo es el acto jurisdiccional del juez de Distrito, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o de los Tribunales de Circuito por el que, una vez terminada la tramitación de la controversia planteada sobre la violación de garantías individuales o sobre la invasión competencial entre Federación y Estados, se resuelve si se concede, niega o sobresee el amparo solicitado por el quejoso contra el acto reclamado que la autoridad responsable.

“Hacienda considera un deber ciudadano contribuir con el gobierno y un robo a la nación no pagar impuestos. Estos argumentos son los fundamentos para erradicar la cultura de no pago de impuestos y justificar la revolución fiscal iniciada en los tres primeros años de gobierno del sexenio pasado, en perjuicio de los ciudadanos que pagan impuestos y en beneficio de los funcionarios que gastan los impuestos, un gobierno no tiene ningún fundamento ético ni moral para pedir el cabal pago de los impuestos y castigar a quienes evaden al fisco, sin que previamente castiguen a quienes dilapidan los impuestos y no usan los impuestos para el bien de la comunidad.

LUIS PAZOS LA REVOLUCIÓN FISCAL EN MÉXICO.

CAPITULO IV

ACTUACIONES DE LOS ORGANOS ADMINISTRATIVOS JURISDICCIONALES EN EL PROCEDIMIENTO PENAL- TRIBUTARIO.

4.1 ATRIBUCIONES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PUBLICO DELEGADAS A LA PROCURADURÍA FISCAL EN. MATERIA DE DELITOS FISCALES Y ORGANOS COMPETENTES.

La Procuraduría Fiscal es la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que fue creada única y exclusivamente para vigilar y defender los intereses de esta Secretaría de Estado, y por lo tanto, su nombre (Procuraduría) no guarda ninguna relación con la significación que tanto constitucional como legalmente se le da a una Procuraduría (Representación Social) Investigadora y Persecutora de Delitos, parte en el proceso penal, etc.

En efecto, en este caso simplemente se está frente a un órgano jurídico de la Administración, que representa fundamentalmente los intereses del Fisco Federal tal como lo establece el Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico:

Artículo 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

XXVI. Ejercer en materia de infracciones o delitos las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando compete imponerlas a otra

unidad o autoridad administrativa de la Secretaría, así como formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda;

XXVIII. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público Federal de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo; así como denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y, cuando proceda, otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Público que solicite el sobreseimiento en los procesos penales;

En los casos en que el Procurador Fiscal de la Federación así lo considere conveniente, podrá ejercer la representación de la Secretaría o de cualquiera de sus unidades administrativas, en cualquier tipo de juicio o procedimiento judicial o administrativo.

El Procurador Fiscal de la Federación, será asistido por los Subprocuradores Fiscales Federales de Legislación y Consulta, de Amparos, de Asuntos Financieros y de Investigaciones; por los Directores Generales, Directores Generales Adjuntos, Director de Técnica Operativa, Directores, Subdirectores y Jefes de Departamento; así como por los abogados hacendarios, investigadores e inspectores que las necesidades del servicio requieran.

ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA

El Procurador Fiscal es el funcionario que ejerce en relación con los delitos fiscales, en forma exclusiva, la facultad de presentar denuncias, querellas y declaratorias, así como de otorgar el perdón.

En efecto, los servidores públicos y agentes de la policía judicial, así como los auxiliares del Ministerio Público Federal están obligados a proceder de oficio a la investigación de los delitos del orden federal de que tengan noticia, dando cuenta inmediata al Ministerio Público Federal, si la investigación no se ha iniciado directamente por éste.

La Procuraduría Fiscal, le otorga en exclusiva a la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones y a una Dirección que depende de ella, llamada precisamente "Dirección General de Investigaciones", la facultad de investigar la comisión de delitos fiscales, estableciendo este precepto reglamentario una facultad exclusiva en favor de esta Subprocuraduría contemplada en el artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Artículo 81 ...

- I. Investigar los hechos delictuosos relativos a la materia de competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, a fin de aportar los elementos de prueba del delito y de la probable responsabilidad penal;
- II. Allegarse y requerir toda la información y documentación que sea necesaria en la investigación de los hechos delictuosos que sean competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones
- III. Integrar los expedientes relacionados con las investigaciones a que se refiere la fracción I de este artículo
- IV. Evaluar y someter a consideración del Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones las medidas preventivas y correctivas tendientes a evitar hechos delictuosos relativos a la materia de su competencia
- IX. Designar a los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia;

De forma tal que pugna con el contenido del artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales antes transcrito en su parte conducente, y en donde la función de investigar la comisión de un delito compete a cualquier

servidor público, antes de que tome conocimiento el Ministerio Público. En los delitos fiscales se exige que los servidores públicos que tengan conocimiento de hechos que pudieran constituir un posible delito fiscal, informe inmediatamente a la Procuraduría Fiscal tal situación.

El otorgamiento del perdón en los delitos fiscales que se persiguen por querrela o por declaratoria de perjuicio presentadas ambas por la autoridad fiscal, es otra facultad que en exclusiva corresponde sólo al Procurador Fiscal. En este caso ningún otro servidor público hacendario, ni siquiera el Subsecretaría de Ingresos que es un alto representante de la Administración Tributaria tiene facultad para otorgar el perdón y sobre todo, para que éste surta los efectos legales. Se opina sin embargo, que esta facultad si la tiene el Secretario del Ramo, atento a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 4o. del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La presentación de querrelas y declaratoria, así como el otorgamiento del perdón sea legalmente procedente en los delitos fiscales, será también facultad del Secretario de hacienda y Crédito Público, pero no de ningún otro funcionario de conformidad con el artículo 10 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Artículo 10...

XXVIII. Denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público Federal de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo; así como denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y, cuando proceda, otorgar el perdón legal y pedir

al Ministerio Público que solicite el sobreseimiento en los procesos penales;

La fracción XXVIII del artículo 10 y la fracción VI del artículo 100, ambos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en vigor, expresan que tanto el Procurador Fiscal como la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones tienen facultad para coadyuvar en representación de la Secretaría, en los procesos penales. La diferencia de facultades en lo tocante a la coadyuvancia estriba en que en tanto que el Procurador Fiscal tiene facultades para coadyuvar con el Ministerio Público, en representación de la Secretaría, en los procesos penales de que tenga conocimiento; es decir, coadyuvará, según este precepto reglamentario, en todos los procesos penales en los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte; en cambio la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones solo podrá coadyuvar con el Ministerio Público en aquellos delitos en los que la Secretaría resulte ofendida. Para determinar si esta facultad del Procurador Fiscal o la de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, son facultades ajustadas a derecho, es necesario hacer algunas breves consideraciones en torno a la figura jurídica de la coadyugancia.

4.1.1 ACTUACIONES Y LA FUNCIÓN INVESTIGADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL.

La Enciclopedia Jurídica Onieba señala con respecto a la investigación de los delitos lo siguiente: "Investigar un delito no consiste meramente en informar o ilustrar a alguien o a la autoridad judicial sobre la existencia de un hecho o de sus pormenores, sino en determinar la realidad fáctica que se reputa delito y la culpabilidad del o de los autores del mismo. Además también consiste en acreditar la relación de causalidad entre ese hecho y el imputado. Para lo cual debe recogerse la prueba que suscitará en el ánimo del juzgador la certeza en la determinación de la responsabilidad por un hecho ilícito"¹.

¹ Enciclopedia Jurídica Onieba Tomo II, Onieba Editores, 1993, Madrid

En conclusión, para nosotros la investigación del delito es la actividad encaminada a obtener y posibilitar la reconstrucción de la realidad pretérita. La investigación de un delito es el presupuesto forzoso de la ulterior aplicación de la Ley penal.

De la lectura de esta transcripción se desprende que la acción investigadora de la comisión de un delito es una función propia y exclusiva del Ministerio Público y no de una autoridad administrativa. No obstante, existe confusión entre la acción investigadora y la acción persecutoria. Si se concluye que son distintas estas acciones, pese a lo expresado por la Enciclopedia Jurídica, se podría afirmar que constitucionalmente es correcta la función investigadora de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, pero si por el contrario, se culmina afirmando que la acción investigadora y persecutoria de los delitos son semejantes, o al menos, una es continuación de las otras, se deberá negar el derecho a la autoridad administrativa para investigar la comisión de delitos fiscales.

Si vinculamos la parte inicial del precepto con la fracción VIII, observamos que esta atribución no es el simple acopio de documentos e información para dar parte al Ministerio Público de la Federación, acerca hechos que pueden ser constitutivos de algún ilícito; por el contrario, al decir el precepto que las autoridades fiscales estarán (principalmente el Subprocurador Fiscal de Investigaciones) facultadas para comprobar la comisión de delitos fiscales, realmente está refiriéndose a una facultad de investigación de los hechos; así ha de entenderse la mención de allegarse las pruebas necesarias. No es necesario penetrar mucho en la doctrina constitucional referente al Ministerio Público y a la "persecución" de los delitos (artículo 21), para detectar los problemas de constitucionalidad que tal atribución plantea. Por el fundamento para la elaboración de esta por el Subprocurador Fiscal de Investigaciones lo contempla son los

siguientes artículos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público :

Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

- I. Investigar la comisión de delitos fiscales, de aquellos en que incurran servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones y de los que se cometan en perjuicio de la misma o de los que tenga conocimiento;

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

- I. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones; así como de otros hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, o de aquellos en los que tenga interés, e investigar los hechos delictuosos relativos a la materia de competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, a fin de aportar los elementos de prueba del delito y de la probable responsabilidad penal, así como instruir la integración de los expedientes relacionados con dichas investigaciones;

Artículo 82-C. Compete a la Dirección de Delitos Diversos:

- I. Apoyar en la investigación de los hechos delictuosos relativos a la materia de competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, a fin de aportar los elementos de prueba del delito y de la probable responsabilidad penal;
- II. Estudiar y recabar las pruebas, constancias, documentación e informes sobre la comisión de delitos fiscales; así como de los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en el ejercicio de sus funciones y de otros delitos en que ésta resulte ofendida o que tenga interés,

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

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

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

Lo que la atribución de investigar los delitos fiscales está accesoriamente vinculada a las facultades de comprobación fiscal (estrictamente administrativas) y deben reducirse a la denuncia o querrela; por lo mismo, no debe existir investigación de delitos al margen de la visita domiciliaria y por la autoridad que no sea la que tiene a su cargo la comprobación estrictamente fiscal.

En cuanto a determinar cuál es el valor que la ley concede a las actas de policía judicial el último párrafo del artículo 287 y 180 del Código Federal de Procedimientos Penales señala:

Artículo 287...

Las diligencias practicadas por agentes de la policía judicial federal o local, tendrán valor de testimonios que deberán complementarse con otras diligencias de prueba que practique el Ministerio Público, para atenderse en el acto de la consignación, pero en ningún caso se podrá tomar como confesión lo asentado en aquéllas.

En cuanto a la obligación para la entrega de información para el libre ejercicio de las facultades de este, el artículo 180 señala:

Artículo 180...

Los requerimientos que formule el Procurador General de la República o el servidor público en quien se delegue esa facultad, o la autoridad judicial en su caso, ...de información o documentos de naturaleza fiscal (se hará) por conducto de la unidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que determine el titular de dicha Secretaría, ...la información y documentos así obtenidos sólo podrán ser utilizados en la investigación y para los efectos del proceso penal, debiéndose guardar la más estricta confidencialidad, ...al servidor público que quebrante la reserva de las actuaciones o proporcione copia de ellas o de los documentos que obran en la

averiguación, se le sujetará al procedimiento de responsabilidad administrativa y penal, según corresponda.

La acción investigadora puede ser llevada a cabo ante el Ministerio Público o ante autoridades que tengan facultados de policía judicial. En consecuencia, para este autor es perfectamente factible que una autoridad administrada pueda estar investida de facultades investigadoras de la comisión de un delito. Esta tesis parece robustecerse con la existencia de la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que señala que:

Artículo 42...

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar la comisión de delitos fiscales tiene facultades 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. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría a través de los abogados hacendados que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.**

De la interpretación de este precepto legal se desprende claramente que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público posee o pretende poseer la facultad investigadora en materia de delitos fiscales.

Esta pretensión inclusive parece robustecerse con el contenido del artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales que expresa textualmente:

Artículo 113...

Los servidores públicos y agentes de policía judicial, así como los auxiliares del Ministerio Público Federal, están obligados a proceder de oficio a la Investigación de los delitos del orden federal de que tengan noticia, dando cuenta inmediata al Ministerio Público Federal si la investigación no se ha iniciado directamente por este....

4.1.2 FORMULACIÓN DEL REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD

Como requisitos de procedibilidad en el artículo 92, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, se contemplan la querrela y las declaratorias tanto simple como de perjuicio.

4.1.2.1. QUERELLA

En nuestros ordenamientos penales no existe una definición de lo que es la querrela, pero existe una percepción común en la práctica legal, de que consiste en la manifestación de voluntad expresa o tácita del ofendido, a raíz de determinados hechos, en los casos expresamente previstos por la ley, para que la autoridad los investigue y se proceda en contra de las personas a quienes sean atribuibles.

Por lo tanto, es un requisito para la procedencia de la acción penal en la persecución de hechos delictivos y, como consecuencia, para saber la verdad legal y si sus autores son o no responsables. La querrela es una facultad o un derecho, más no una obligación puede impedir o dar curso a la acción persecutoria, según sea la voluntad del titular del derecho o interés involucrado, pues depende de éste la posibilidad de la calificación que la acción tiene. Es decir, depende de la realización del hecho más la voluntad del titular ofendido

La preparación de la querrela se efectúa por la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, de la Procuraduría Fiscal atento a lo dispuesto por el artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual faculta a dicha Subprocuraduría para "investigar la comisión de delitos fiscales". Se ha afirmado que esta facultad investigadora que por reglamento tiene encomendada la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, pugna con el contenido del artículo 21 Constitucional, que expresa que la persecución de los delitos compete al Ministerio Público y a la policía judicial.

La querrela es exigida a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para el ejercicio de la acción penal para el ejercicio de la acción penal por los delitos fiscales que contempla el 43 del Código Fiscal de la Federación y el fundamento para la elaboración de esta por el Subprocurador Fiscal de Investigaciones lo contempla el artículo 81 en su fracción III del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo cuál señala:

Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

- III. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, de aquellos de que tenga conocimiento o interés...

La querrela es siempre requisito de procedibilidad que se resume en una manifestación de conocimiento sobre hechos delictuosos y una expresión de voluntad a efecto de que se lleve adelante de que se lleve adelante la persecución procesal. Este requisito se plantea en el caso llamados "delitos privados", para cuya persecución predomina el interés privado sobre el público.

De lo anterior se desprende que la querrela es una relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto o propósito de que se persiga al autor del delito.

El artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales especifica los requisitos que debe contener una querrela:

Artículo 118...

Las denuncias y las querellas pueden formularse verbalmente o por escrito. Se contraerán, en todo caso, a describir los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente, y se harán en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición...

La querrela presentada debe ser formulada ante la autoridad en los términos de la presentación de un escrito ejerciendo el derecho de petición, de manera pacífica y respetuosa, y sobre ella debe recaer un acuerdo de la autoridad a quien se dirigió tal petición, haciéndoselo saber al peticionario en breve término.

4.1.2.2. DECLARATORIA DE PERJUICIO.

La Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones debe cumplir con los requisitos necesarios para iniciarlo. El primero de ellos se encuentra establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que dice:

Artículo 92..

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

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

Por "perjuicio fiscal" el diccionario jurídico mexicano señala que es una: "voz utilizada en el ejercicio de atribuciones de las autoridades fiscales, para significar que éstas han sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del contribuyente. el perjuicio fiscal no debe ser meramente hipotético, sino un hecho real, de contenido" ²pecuniario, cuya demostración previa incumbe a las autoridades fiscales que invoquen su presencia, como uno de los presupuestos necesarios para formular querellas en los casos de los delitos previstos en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación y el fundamento para la elaboración de esta por el Subprocurador Fiscal de Investigaciones lo contempla el artículo 81 en su fracción II del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo cuál señala:

Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

- II. Denunciar, querellarse, presentar las declaratorias de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio respecto de delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones; de otros hechos delictuosos que sean competencia de la Secretaría...

Por lo tanto, es la manifestación de la autoridad administrativa de que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir una merma patrimonial merced a la conducta ilícita por parte del contribuyente y por ello, se solicita que la autoridad ejecutiva encargada de los delitos, el Agente del Ministerio Público Federal ejercite la acción penal en contra del infractor.

Se está sancionando una presunción cuando se dice que pudo ocurrir o no un ilícito tributario, pero aun así es motivo iniciar el ejercicio de la acción penal. Es entonces la diferencia entre una infracción y un delito tributario no es solamente una cuestión de grado sino que en el Derecho positivo mexicano existe una norma jurídica penal y tributaria que carece de los requisitos de certeza para su debida aplicación.

De acuerdo con el artículo 92 fracciones II y III del citado Código Fiscal, pueden ser declaratoria de perjuicio, declaratoria de que el fisco pudo sufrir perjuicio, declaratoria de que la mercancía no debe pagar impuesto y requiere permiso de autoridad competente y declaratoria de que la mercancía es de tráfico prohibido.

Existen ciertas excepciones para formular el requisito de procedibilidad (la querrela o la declaratoria etc.) como es el caso lo encontramos en los artículos 102, 108, 109, 110 y 111 del Código Fiscal de la Federación que

² DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO Trillas, México D. F. 1998

se refieren al cumplimiento espontáneo (en defraudación fiscal y equiparables) tal como se entiende en el mismo artículo; a que se subsane una omisión.

4.1.2.3. CUANTIFICACIÓN DEL DAÑO O DEL PERJUICIO.

Dispone el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que, cuando el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La ley está utilizando dos conceptos propios del derecho civil que son el daño y el perjuicio y, en tal sentido es el que les corresponde dentro de esta rama del derecho; en ese orden de ideas y de conformidad con los artículos 2108 y 2109 del Código Civil aplicable en materia federal, se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación y se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

Es por eso que el citado artículo 92 indica que la cuantificación de daño o perjuicio, tiene relación exclusiva con los delitos en los que se requiere querrela, o declaratoria de perjuicio y representan una lesión patrimonial directa al fisco federal pero alude a esto Torres López al señalar "no necesariamente cualquier delito fiscal perseguible por querrela requiere la existencia de un daño o perjuicio de índole patrimonial, por ejemplo, los delitos de omisiones ante el Registro Federal de Contribuyentes del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación. Entonces, la mención que hace el artículo 92 acerca de los delitos de querrela, deberá entenderse en exclusiva referencia a los delitos que tiene un contenido de índole patrimonial en contra del fisco federal . y el fundamento para la elaboración de esta por el Subprocurador Fiscal de Investigaciones lo contempla el artículo 81 en su fracción XXIX del citado Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo cuál señala:

Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

- XXIX.** Elaborar el dictamen técnico contable y la cuantificación del perjuicio ocasionado al fisco federal; designar los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia;

Esa cuantificación de perjuicio a que alude el artículo 92, se convierte en un requisito técnico en los siguientes delitos: contrabando (en la hipótesis en que existe omisión total o parcial de contribuciones o cuotas compensatorias; artículo 102), equiparables al contrabando (artículo 105, excepto la fracción IV) cuando se trate de mercancía que está ilegalmente en el país porque no se cubrieron las contribuciones o cuotas compensatorias a que estaba afecta, defraudación fiscal (artículo 108), equiparables a la defraudación fiscal (artículo 109), y robo o daño de mercancías que se encuentren en recintos fiscales o fiscalizados (artículo 115).

Existen tres aspectos interesantes vinculados a la cuantificación de perjuicio: el primero de ellos tiene que ver con su naturaleza, la cual consiste en una opinión y cálculo de cómo, por qué y de cuánto es el daño o el perjuicio que resiente la hacienda pública federal ante cierto tipo de hechos que presumiblemente son delito; el segundo tiene relación con la formalidad, pues el artículo 92 indica que la cuantificación de perjuicio debe contenerse en la misma querrela o declaratoria de perjuicio y, el tercero tiene que ver con el aspecto de la competencia porque, la cuantificación del daño o del perjuicio es un acto que legalmente ha de realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La primera parte de la norma transcrita señala un requisito para los casos en que el daño al Erario es cuantificable y consiste en acompañar a la querrela o declaratoria la documentación que determine el monto, ... este requisito tiene, entre otras finalidades, el enterar el órgano investigador de la gravedad del delito y acorde con ello, establecer la exención de la acción penal, principalmente para que el órgano jurisdiccional, dadas las diversas penas que la ley establece, de acuerdo con el

monto de lo ilícitamente obtenido, pueda resolver sobre la procedencia de la libertad caucional.³

Para la determinación de contribuciones adeudadas, su actualización y sus recargos esta atribución está relacionada con la garantía que fija el juez penal para la procedencia de la libertad provisional tratándose de delitos fiscales.

4.1.3 PETICIÓN DE SOBRESEIMIENTO.

Dispone el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación que,

Artículo 92...

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

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en la parte conducente ha de considerarse una adición al artículo 298 del Código Federal de Procedimientos Penales que, en sus fracciones I a VIII determina los casos y situaciones en que procede el "sobreseimiento"; en efecto, debe estimarse para efectos sistemáticos que también procede cuando lo solicite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones en procesos por delitos fiscales lo cuál establece.

Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

- II. Denunciar, querellarse, presentar las declaratorias de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio respecto de delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales; los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones;

³ RIVERA SILVA, Manuel DERECHO PENAL FEDERAL p: 28

de otros hechos delictuosos que sean competencia de la Secretaría; así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso...

Se establece un requisito de carácter temporal para que se ejerza esta atribución: que no se hubieren presentado conclusiones por parte del Ministerio Público Federal.

El ejercicio de esta atribución está condicionado a que estén cubiertos los créditos fiscales originados por los hechos materia del proceso penal de que se trate. Esto no implica que, para tal ejercicio, se le acrediten al juzgador los extremos de mérito en tanto que, quien ejercita la atribución es una autoridad fiscal en ejercicio legítimo de sus atribuciones.

Lo más complejo de esta atribución está en su ejercicio discrecional, en efecto, no basta que el crédito fiscal esté cubierto o garantizado a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues resulta necesario que ella misma haga la petición de sobreseimiento.

En tanto que la ley indica se hará discrecionalmente y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera, es claro que nada obliga a la autoridad fiscal a llevarla a cabo o, en su caso, a ejercerla en beneficio de todos los procesados.

La atribución discrecional es de considerar que, entonces, resultaría que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe, en ejercicio de su atribución discrecional, ajustar su actuación a determinadas circunstancias que ella misma delimita pero que tienen que ser las mismas en todos los casos.

El ejercicio de la petición de sobreseimiento no está detallado en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo la práctica ha sido que la Secretaría de Hacienda solicite tal sobreseimiento por conducto de la Procuraduría General de la República; esta práctica, vigente desde hace más de dos décadas, quedó

recogida en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y la fracción XXVIII del artículo 10 del vigente, señala :

Artículo. 10 compete al Procurador Fiscal de la Federación...

XXVI. Ejercer en materia de infracciones o delitos las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando compete imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría, así como formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que suceda.

Pero si el Procurador o el Subprocurador Fiscal de la Federación acuden directamente ante el juez a solicitar la petición de sobreseimiento, su actuación no carecería de validez procesal el Juez puede decretar el sobreseimiento sin que haya petición del Ministerio Público.

4.1.4 OTORGAMIENTO DE PERDÓN.

El otorgamiento del perdón en términos del artículo 93 del Código Penal, es la secuela legal de que esté instituida la querrela como requisito de procedibilidad en determinados delitos fiscales. Dispone el artículo 93 del Código Penal.

Artículo. 93...

El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo extingue la acción penal respecto de los delitos que se persiguen por querrela, siempre que se conceda ante el Ministerio Público si éste no ha ejercitado la misma o ante el órgano jurisdiccional antes de dictarse sentencia de segunda instancia, ...el perdón del ofendido y del legitimado para otorgarlo... también extingue la ejecución de la pena,

**siempre y cuando se otorgue en forma indubitante
afíle la autoridad ejecutora.**

Se aprecia, sin lugar a dudas, el amplísimo efecto que al perdón concede el citado artículo 93, que puede surtir sus efectos desde la fase de averiguación previa y hasta que concluya la ejecución de la pena. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es quien debe otorgar el perdón y, en tal sentido, el artículo 148 del Código Federal de Procedimientos Penales señala que el perdón que otorgue el querellante surtirá sus efectos en los términos que previene el Código Penal.

En tanto varios de los delitos fiscales se persiguen por querrela (artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la acción penal o la sanción penal por ellos se puede extinguir por el perdón que otorgue.

En los casos del delito de contrabando en cualquiera de sus hipótesis, en los de robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados, los cuales exigen el requisito de la declaratoria, tiene aplicación el segundo párrafo del artículo 93 del Código Penal que indica :

Artículo 93...

El perdón es igualmente aplicable a los delitos que sólo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio o por otro acto equivalente a la querrela, siendo suficiente para la extinción de la acción penal la manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho.

Este precepto da la impresión de haber sido creado especialmente para los delitos fiscales, deriva varias consideraciones por ejemplo, en los delitos de que se persiguen por declaratoria, no nada más de perjuicio sino de las otras tres y en los delitos de robo y daño de mercancías en recintos fiscales y fiscalizados, se puede otorgar como caso excepcionalmente previsto el perdón y, éste, tener los efectos de extinción de la acción penal; pero, aun sin obtener el perdón, dispone el artículo 93 del Código Penal para estos limitados casos que la

acción penal se extinguirá con la simple manifestación, en este caso de la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones* de que el interés afectado (el interés fiscal) ha sido satisfecho.

Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

- ii. Denunciar, querrellarse, presentar las declaratorias de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio respecto de *delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, contrabando y sus equiparables y demás delitos fiscales*; los cometidos por servidores públicos de la Secretaría en ejercicio de sus funciones; de otros hechos delictuosos que sean competencia de la Secretaría; así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso **u otorgar el perdón en los casos en que proceda**;

Finalmente, dispone el artículo 93 del Código Penal que el perdón surte efectos a favor de la persona a quien se le otorga pero, si el ofendido ha obtenido la satisfacción de sus intereses o derecho, beneficiará a todos los inculcados y al encubridor. Estas reglas son aplicables a los casos de perdón en delitos perseguibles por declaratorias, aunque en el caso de simple extinción por *manifestación de estar satisfecho el interés afectado, la acción penal se extinguiría* para todos.

En la práctica, la utilización de la figura legal del perdón es casi o totalmente nula; sin embargo, el camino existe.

4.2 LA FUNCIÓN INVESTIGADORA DEL MINISTERIO PÚBLICO.

El artículo 21 de la Constitución federal establece "la imposición de *penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos* incumbe al ministerio público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél... "El Agente del Ministerio Público es "la institución unitaria jerárquica dependiente del organismo ejecutivo, que posee como

funciones esenciales las de persecución de los delitos y el ejercicio de la acción penal”⁴

La función de este servidor es hacer que los juicios penales se sigan con toda regularidad a efecto de lograr que la administración de la justicia sea pronta y expedita- El artículo 102 de la Constitución establece que:

Artículo 102...

La ley organizará el Ministerio Público de la Federación, cuyos funcionarios serán nombrados y removidos por el Ejecutivo, de acuerdo a la ley respectiva. El Ministerio Público de la Federación estará presidido por un Procurador General de la República...

El artículo 10 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República señala que:

Artículo 1...

La Procuraduría General de la República se ubica en el ámbito del Poder Ejecutivo Federal, para el despacho de los asuntos que el Ministerio Público de la Federación y a su titular, el Procurador General de la República, le atribuyan la Constitución federal, la presente Ley Orgánica y las demás disposiciones aplicables”.

El Procurador General de la República es un funcionario político, jurídico y administrativo, nombrado y removido por el Presidente de la República, acuerda con él, encabeza la Procuraduría General de la República, forma parte del Cuerpo Colegiado e informa anualmente al Congreso de la unión.

Una vez elaborada la querrela correspondiente y allegadas las pruebas que demuestren la existencia del tipo delictivo y por acreditar la probable responsabilidad de los acusados, si se presentan estos documentos ante el

⁴ FIX- ZAMUDIO, Héctor MINISTERIO PÚBLICO Diccionario Jurídico Mexicano Tomo II. p. 2128

Agente del Ministerio Público Federal el cuál, ejercerá la acción penal, misma que es el inicio del procedimiento penal federal por la comisión de delitos fiscales.

Desde el momento en que el agente del Ministerio Público Federal considere que, a su Juicio, existen elementos necesarios para ejercitar la acción penal, se abre la averiguación previa, la cuál puede definirse como la etapa procedimental durante la cuál el órgano investigador realiza todas aquellas diligencias necesarias para comprobar, en su caso el cuerpo del delito y la probable responsabilidad, y optar por el ejercicio o abstención de la acción penal.

Es la atribución constitucional exclusiva del Ministerio Público por la cuál pide al órgano jurisdiccional competente, aplique la ley penal al caso concreto.

La primera etapa, se denomina de investigación o averiguación. Aquí tiene lugar la llamada averiguación previa, que se inicia al tener conocimiento el Ministerio Público de la Comisión de un delito. Esta etapa es de gran importancia, porque aquí el Ministerio Público investido de poder de autoridad va a realizar todas las averiguaciones e investigaciones que estime necesarias para:

- 1. Comprobar la certeza de la denuncia, querrela o excitativa**
- 2. La existencia de los hechos considerados delictivos;**
- 3. La identidad y presunta culpabilidad de las personas involucradas en la comisión de los precitados hechos; y**
- 4. Acumulación de los indicios y prueba que hagan probable la responsabilidad de la persona o personas.**

La reunión de estos elementos es indispensable y por ello en esta etapa el Ministerio Público está dotado de poder de autoridad, a fin de que en uso de sus facultades legales, averigüe, investigue y venza cualquier obstáculo que le pudiera eventualmente impedir llegar al conocimiento de la verdad. El ejercicio de la acción penal se rige por el Principio de la Legalidad, el cuál consiste y se funda

en que indefectiblemente debe el Ministerio Público promover esta acción, cuando están reunidas las condiciones necesarias.

Es importante precisar en la materia fiscal cómo actúa la autoridad administrativa como denunciante o querellante y cuáles son las actitudes del Ministerio Público para que en su carácter de autoridad pueda ejercer acción penal en contra del o de los inculcados en un delito fiscal.

La acción penal tiene su principio mediante el acto de la consignación, este acto es el arranque, el punto en el cual el Ministerio Público ocurre ante el órgano jurisdiccional y provoca la función correspondiente; la consignación es el primer acto del ejercicio de la acción penal.

Ahora bien, para poder llevar a cabo este acto inicial de ejercicio de la acción penal, es menester cumplir determinados requisitos constitucionales, los cuales están contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y se refieren a cuerpo del delito y probable responsabilidad.

Este elemento debe demostrarse solamente en grado de probabilidad, puede o no demostrarse para dictar el auto de formal prisión, y se puede decir que "en resumen, la probable responsabilidad existe cuando se presenten determinadas pruebas, por las cuales se pueda suponer la responsabilidad de un sujeto".

Los elementos que debe allegarse el agente del Ministerio Público Federal para tener por comprobada la existencia del tipo penal y la probable responsabilidad de los inculcados son, entre otros, los siguientes:

- 1. El escrito de querrela formulado por las autoridades competentes de la dependencia afectada, en este caso, el titular o representante de la Procuraduría Fiscal de la Federación en contra de los que hayan afectado el interés público, mediante la comisión del o los delitos de naturaleza fiscal, previstos en el Código Fiscal de la Federación.**

2. La determinación del perjuicio fiscal que se causa a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el contribuyente querellado. En este documento, por lo general, se cuantifica la cantidad por la que se causó la lesión pecuniaria al fisco federal.
3. Dictamen contable suscrito por los peritos legales de la Procuraduría General de la República en donde debe concluirse el conjunto del perjuicio Fiscal que se haya causado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
4. Declaración que rindan ante el ante del Ministerio Público Federal los consignados en relación con los hechos que son materia de la investigación.

Las pruebas pertinentes que acrediten la probable responsabilidad del o los inculpados y la existencia del tipo delictivo, como lo son en este caso la documentación pública y privada que acredite estos supuestos, las documentales que obren en los archivos administrativos o privados de los contribuyentes como:

1. La declaración de alta de los contribuyentes.
2. La presentación de la declaración anual del o los impuestos correspondientes al ejercicio fiscal motivo de la revisión
3. Presentación del dictamen contable.-en el caso de que el contribuyente esté obligado a presentarlo, por contador público autorizado.
4. Facturas, notas de crédito y documentación relativa a las operaciones de compra realizadas por el contribuyente investigado.
5. El resultado de las compulsas de-sus-principales proveedores.
6. Los poderes generales para pleitos y cobranzas cuando el contribuyente auditado sea una persona moral, y los poderes de los representantes legales del consejo de administración de las mismas.
7. Orden interna de revisión del dictamen presentado por el contribuyente, o una orden interna de revisión simple del contribuyente auditado.

Todo lo anterior debe demostrar, en los términos de los artículos 168 y 180 del Código Federal de Procedimientos Penales, la existencia del tipo penal, y de conformidad con lo preceptuado en los artículos 279 a 290 del citado ordenamiento, acreditar la probable responsabilidad del o los inculpados.

Con estos elementos de prueba que por lo general son los se allega el representante social, se turna la averiguación previa al Juzgado de Distrito correspondiente.

La consignación es el acto del Ministerio Público de realización normalmente ordinaria, que se efectúa una vez integrada la averiguación y en virtud del cual se inicia el ejercicio de la acción penal, poniendo a disposición del Juez todo lo actuado en la mencionada averiguación, así como las personas y cosas relacionadas con la averiguación previa, en su caso.

Para que proceda la consignación, es indispensable que en la averiguación previa se hayan practicado todas y cada una de las diligencias necesarias para integrar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad, ya sea al nivel de Agencia Investigadora o de Mesa de Trámite, esto es que en la averiguación, en cada tipo específico se agote la indagatoria de manera que existan los suficientes elementos y probanzas que sitúen al Ministerio Público en aptitud de integrar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad.

En cuanto a formalidades especiales, la Ley procedimental no exige ninguna, por lo tanto los únicos requisitos que deberán preceder a la consignación, son los establecidos en el artículo 16 Constitucional.

Se solicitará la orden de aprehensión cuando el delito o delitos que se atribuyen sean sancionados con pena privativa de libertad, y se solicitará orden de comparecencia cuando la sanción aplicable al o los delitos por lo que se consigna tengan establecida pena no privativa de libertad o alternativa.

El no ejercicio de la acción penal se consulta en el caso de que agotadas las diligencias de la averiguación determinan que no existe cuerpo del delito de ninguna figura típica y por supuesto no hay probable responsable; o bien que ha operado alguna de las causas extintivas de la acción penal, que serán materia de estudio posterior. En estos casos el Agente del Ministerio Público

propone el no ejercicio de la acción penal y el archivo de la Averiguación previa, los Agentes del Ministerio Público Auxiliares del Procurador opinan sobre la procedencia o improcedencia de autorizar el no ejercicio de la acción penal y los Subprocuradores, cualquiera de ellos, por delegación de atribuciones del Procurador, autorizarán o negarán el no ejercicio de la acción penal citado.

La reserva de actuaciones tiene lugar cuando existe imposibilidad de cualquier naturaleza para proseguir la averiguación previa y practicar más diligencias y no se ha integrado el cuerpo del delito y por ende la probable responsabilidad, o bien cuando habiéndose integrado el cuerpo del delito no es posible atribuir la probable responsabilidad a persona determinada.

Las ponencias de no ejercicio de la acción penal y de reserva, en modo alguno significan que la averiguación previa haya concluido o que no pueden efectuarse más diligencias; pues en el supuesto de que aparecieran nuevos elementos, el Ministerio Público, en tanto no haya operado una causa extintiva de la acción penal, tiene obligación de realizar nuevas diligencias, pues la resolución del no ejercicio de la acción penal es una resolución que no causa ejecutoria. La práctica de nuevas diligencias puede llevar inclusive al ejercicio de la acción penal.

4.3 ACTUACIONES Y RESOLUCIONES DE EL JUEZ DE DISTRITO.

Los datos recabados en la averiguación previa deben administrarse entre sí, en un debido orden lógico natural y valorarse jurídicamente de conformidad por lo dispuesto en los artículos 287 al 290 del Código de Procedimientos Penales, deben resultar aptos para acreditar en términos del numeral 168 del ordenamiento citado la corporeidad de los delitos por los que se sancionará al o los presuntos responsables de su comisión.

Una vez que es turnada la averiguación previa al juzgado de Distrito correspondiente, el agente del Ministerio Público Federal se convierte en parte acusadora del proceso y buscará demostrar la culpabilidad de los indiciados, presentará pruebas supervenientes para demostrar la conducta delictiva de los procesados, y formulará las conclusiones de culpabilidad.

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

El procedimiento para el que el representante social consigne una averiguación previa ante tribunales es el siguiente de conformidad con el artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales:

Artículo 134...

En cuanto aparezca de la averiguación previa que se han acreditado los elementos del tipo penal del delito y de la probable responsabilidad del indiciado, en los términos del artículo 168 el Ministerio Público ejercerá la acción penal ante los tribunales los que para el libramiento de la orden de aprehensión, se ajustaran a lo previsto en el párrafo segundo del artículo 16 constitucional y en el 195 del presente Código.

Si el ejercicio de la acción penal es con detenido el tribunal que reciba la consignación radicará de inmediato el asunto y se entenderá que el inculcado queda a disposición del juzgador, para los efectos constitucionales y legales correspondientes, desde el momento en que el Ministerio Público lo interne en el reclusorio o centro de salud correspondiente. El Ministerio Público dejara constancia de que el detenido quedo a disposición de la autoridad judicial y entregará copia de aquella al encargado del reclusorio o del centro de salud, quien asentará el día y la hora de la recepción.

El juez que reciba la consignación con detenido procederá de inmediato a determinar si la detención fue apegada a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o no: en el primer caso ratificará la detención y en el segundo decretará la libertad con las reservas de ley.

En caso de que la detención de una persona exceda los plazos señalados en el artículo 16 de la Constitución Política citada, se presumirá que estuvo incomunicada, y las declaraciones que haya emitido el indiciado no tendrán validez.

En el pliego de consignación, el Ministerio Público hará expreso señalamiento de los datos reunidos durante la averiguación previa que, a su juicio, pueda ser considerados para los efectos previstos en el artículo 20 fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y en los preceptos de este Código relativos a la libertad provisional bajo caución, tanto en lo referente a la determinación del tipo penal, como por lo que respecta a los elementos que deban tomarse en cuenta para fijar el monto de la garantía

La consignación dará inicio al proceso penal tributario, en este momento el representante social dejará de tener la figura de penal activa; ahora será acusatoria, pero parte en el proceso, en igualdad de condiciones anee la ley que el inculpado y sus abogados defensores.

En este momento ha terminado la primera parte del proceso penal fiscal, las actuaciones de las autoridades fiscales, desde el inicio del ejercicio de sus facultades de comprobación, resultaron en el descubrimiento de una conducta delictiva, por ello, se presentó querrela ante la Procuraduría General de la República, y es hasta este momento que las autoridades fiscales podrán estar en el proceso penal como parte ofendida con carácter de coadyuvantes del representante social y corresponde a este continuar el proceso, aportar pruebas, y pretender una sentencia condenatoria.

Así, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y la Procuraduría General República son las instituciones encargadas de perseguir los delitos fiscales y a las que se enfrentará el contribuyente en los procesos penales

fiscales, de allí la dificultad de llevar con bien la defensa en ese tipo de procesos en México.

Una de las etapas procesales más importantes dentro del juicio penal es la declaración preparatoria del inculpado, ya que tiene su fundamento legal en el artículo 20, fracción III, de la Carta Magna que expresa

Artículo 20...

En todo proceso de orden penal, tendrá el inculpado las siguientes garantías;

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

Es decir, dentro de las 48 horas en que el acusado es puesto a disposición de la justicia federal, el juez de la causa le hace conocer el nombre de su acusador y el delito por el que se le persigue, durante este acto procesal el acusado es llevado a la rejilla de prácticas del juzgado, donde tiene derecho de contestar los cargos que se le imputan, y rendir su declaración preparatoria.

Es la que se efectúa por el acusado ante el juez de la causa en su primera comparecencia durante el periodo de instrucción del proceso penal, para establecer su versión de los hechos y conocer los cargos que se le hacen, a fin de que pueda preparar su declaración.

Los artículos 153 a 160 del Código Federal de Procedimientos Penales establecen las reglas sobre la declaración preparatoria y el nombramiento del abogado defensor del inculpado, estos numerales destacan que la declaración debe ser en un local en que tenga acceso el público sin que estén presentes los testigos, para que estos no se formen opiniones determinadas antes de rendir testimonio.

Una vez que el inculpado conoce los cargos que se le imputan y la naturaleza de su acusación, así como quien es el que lo acusa, puede rendir su declaración de manera oral o escrita de todos modos, si es oral queda constituida en autos, de que lo expresa. El acusado puede ser asesorado por su abogado defensor; la defensa y el órgano acusador deben estar presentes en la diligencia y a su vez interrogar al inculpado, absteniéndose de formular preguntas capciosas o inducentes etc.

La declaración debe cumplir con ciertos requisitos que son fundamento para la garantía individual del indiciado según el artículo 154 del Código Federal de Procedimientos Penales, que expresa:

- 1. La declaración preparatoria comenzara por las generales del inculpado donde se incluirán los apodos que tuviere. Estos generales son los datos que permiten la identificación del inculpado como nombre, domicilio, si es afecto a bebidas embriagantes o drogas, apodos o sobrenombre si los tuviere, etcétera;**
- 2. Se hace saber el derecho que tiene para defenderse por sí o por persona de su confianza, si no lo hace, se le nombrara un defensor de oficio**
- 3. Se le impondrá de la naturaleza y causa de su acusación;**
- 4. Se le hará conocer la querella, así como los nombres de sus acusadores y testigos que depongan en su contra;**
- 5. Se le examinará sobre los hechos que motivan la averiguación.**
- 6. Se le hará a conocer la garantía que otorga la fracción primera del artículo 21 constitucional y en su caso, el derecho y modo de solicitar su libertad bajo protesta.**

En suma, la declaración preparatoria es una etapa procesal muy importante, ya que permite que el Juzgador obtener elementos necesarios para dictar, en su caso, el auto de formal prisión, de sujeción a proceso o de libertad en

materia penal fiscal. Los autos que se dictan en la mayoría de los casos son de formal prisión, por las probanzas aportadas por las autoridades fiscales que permiten al juzgador suponer, de primera instancia, que existe un delito que juzgar dentro del debido proceso.

El auto de Formal Prisión es el que dicta el juez a efecto de ordenar la prisión provisional del indiciado, por concurrir indicios y circunstancias indicadas en la ley, para comprobar el tipo penal y hacer probable la responsabilidad.

Esta etapa procesal permite al órgano jurisdiccional resolver, dentro del término de 72 horas previsto por el artículo 19 constitucional, la situación jurídica del indiciado, después de haber analizado si está comprobada la existencia del tipo delictivo, los elementos subjetivos que lo integran y la presunta responsabilidad.

El marco de legalidad de este auto se rige por el artículo 16 de la Carta Magna y conforme a los artículos del Código Federal de Procedimientos Penales en sus fracciones I, II, III y IV. Determinando esta última fracción la ampliación del término por otras 72 horas cuando lo solicite el inculcado por escrito, por sí o por su defensor al rendir declaración preparatoria, por convenirle dicha ampliación del plazo con objeto de recabar elementos que deba someter al conocimiento del juez para que resuelva su situación jurídica.

Lo anterior es para efectos de comprobar que existen los elementos materiales del delito y así adecuar la conducta típica con la figura delictiva.

El auto de formal prisión tiene por objeto definir la situación jurídica del inculcado y fijar el delito o delitos por los que debe seguirse el proceso por tanto "es el decreto judicial dado en una causa civil o criminal"

Una vez dictado el auto de formal prisión, por el juzgador, se abre el proceso en sí. El agente del Ministerio Público pretenderá acreditar los elementos

de tipo penal y la probable responsabilidad del acusado; por parte de la defensa tratará de demostrar la inocencia o inculpabilidad del procesado.

El auto de formal prisión debe contener los siguientes elementos:

1. El delito que se imputa al acusado.
2. Los elementos que constituyen aquel.
3. lugar, tiempo y circunstancia de ejecución.
4. Los datos que arroja la averiguación previa, que deben ser bastantes para acreditar los elementos del tipo penal, y hacer la probable la responsabilidad del acusado.

Los efectos que produce el auto de formal prisión son los siguientes:

1. Da base al proceso.
2. Fija tema al proceso
3. Justifica la prisión preventiva.
4. Justifica la actuación del órgano jurisdiccional.

La importancia del auto de formal prisión radica en que por medio de la etapa procesal se inicia el proceso en sí y cambia la situación jurídica de la que era indiciado, para pasar a ser procesado, a partir de ese momento su esfera de libertad quedara sujeta a los límites que le imponga el tribunal que pueda gozar de su libertad bajo caución o libertad condicional.

A partir de este momento se iniciará lo que se conoce como la instrucción del proceso, que es el juicio en sí mismo, la defensa puede presentar medios de defensa en contra de este- auto de formal prisión que básicamente son los siguientes:

1. Apelación ante Tribunal Unitario de Circuito, y
2. Amparo indirecto ante un tribunal del mismo rango que sería, en este caso, otro juzgado de Distrito de Circuito Judicial más cercano a la adscripción del que emitió el primer auto de formal prisión

El hombre, por el solo hecho de ser imputado de la comisión de un delito, por grave que sea esté, sea o no por los derechos inherentes a toda persona humana.

Algunas de ellas, como el de la libertad individual, podrán sufrir ciertas restricciones legales, pero ya dentro de un cierto equilibrio que debe existir entre el interés de la sociedad y el del individuo para proteger a los primeros cuando sea cometido un delito o amparar la libertad del segundo, cuando no fuese absolutamente necesario privarlo de ella.

HERNANDO LONDOÑO JIMÉNEZ

“DERECHO PROCESAL PENAL”

CAPITULO V

ASPECTOS TÉCNICO- JURÍDICO ESPECIFICOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

5.1 CARACTERÍSTICAS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

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

Artículo 108...

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

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

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

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$ 500,000.00.
- II. Con prisión de dos a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de 500,000.00, pero no de \$ 750,000 00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$ 750,000.00. .

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

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

1. Usar documentos falsos.
2. Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
3. Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan
4. Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se está obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

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

se formulará querrela si quien hubiera omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

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

Ese contexto de elementos subjetivos y objetivos de los ilícitos tributarios, a certificar la figura de fraude, ya que es un delito que necesariamente debe ser patrimonial en perjuicio del Estado. La legislación actual tiene matices de incertidumbre para poder demostrar la existencia de tales delitos, pues el elemento volitivo es difícil de demostrarlo.

Es evidente que al no darse la intención dolosa de perpetrar el delito por lo que se presenta acusación en contra de determinado contribuyente, no existe dolo en la conducta de los indiciados, es decir que los elementos

necesarios para configurar la materia del delito son:

1. El sujeto realice dos o más actos
2. Que esos actos consisten en el uso de engaños o el aprovechamiento de errores
3. Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución
4. Que la realización de esos actos tenga como único propósito el obtener un beneficio indebido
5. Que ese beneficio indebido implique un perjuicio al fisco federal

5.1.1. QUE EL SUJETO REALICE DOS O MÁS ACTOS

Presupuesto fáctico que determina el sujeto activo y los medios de comisión en este ilícito tributario es que dicho sujeto realice dos o más actos "con uso de engaños o aprovechamiento de errores " hace que este elemento, que pudiéramos llamar numérico, sea indispensable para configurar la figura delictiva, ya que se refiere a las palabras en plural, que hace indispensable que sea dos o más los actos ejecutados por las personas, por lo que si se realiza un solo acto, no se caería en los supuestos de este precepto punitivo en atención al principio de la estricta aplicación de las leyes fiscales y del principio de legalidad en materia penal.

5.1.2 QUE ESOS ACTOS CONSISTEN EN EL USO DE ENGAÑOS O EL APROVECHAMIENTO DE ERRORES.

Aquí tendríamos los siguientes conceptos:

1. Uso: Implica una conducta de hacer, acción positiva.
2. Engaños: Hacer creer algo que es falso, es una acción falaz, positiva.

3. Maquinación: El refuerzo del error, malos designios, tramar algo ocultar y maliciosamente
4. Omisión: Falta por haber omitido la ejecución en todo o en parte de una cosa no comprender la acción por él esperada.

El elemento engaño es el que va a permitir distinguir si existe la configuración real del cuerpo del delito y, por consiguiente, la probable responsabilidad del indiciado. Esta figura ha sido estudiada por la jurisprudencia de la Suprema Corte, la que ha dictaminado lo siguiente:

... Es indudable que al referirse la ley penal al elemento engaño o error. Se refiere al de naturaleza penal, pues es sabido que existe una forma de error de índole civil que no da lugar al ejercicio de la acción penal sino sólo a la rescisión del contrato, con resarcimiento de los daños y perjuicios causados. Para que exista el engaño o error de naturaleza pena es necesario que exista en la mente del autor una dañada intención que tienda, no sólo a inducir a otro a celebrar un contrato, sino a la obtención lícita de una cosa o n alcance de un lucro Indebido, es decir, que entre la dañada intención del acusado de defraudar y el beneficio ilícito, debe haber una relación Inmediata da causa a efecto: pero si no se demuestra de una manera plena como lo exige el artículo 19 constitucional, que el engaño o el error en que incurrió el denunciante haya sido de índole penal (a menos que de haberlo sido hubiera constituido la causa inmediata del beneficio ilícito obtenido por el inculpado), el enriquecimiento sin causa que así obtiene el demandado debe considerarse como una cuestión de carácter civil y plantearse ante las autoridades civiles correspondientes... T. XXI, pagina 268,

Esta jurisprudencia se considera pertinente en atención a que puede cambiarse el concepto civil, por el de carácter administrativo. Pero el elemento que debe destacarse para que se configure la existencia de este ilícito es el elemento volitivo en el infractor para obtener un beneficio indebido, ya que de no presentarse éste estaríamos en presencia de la atipicidad en la conducta.

La omisión es una conducta pasiva, no haber hecho; en tanto, el uso implica la idea de una acción positiva, la de hacer, contrario a la

omisión, por lo que la norma secundaria, en este caso, emanada del Código Fiscal de la Federación indica que se requiere de una conducta típica, el hacer, va que se habla del "uso de engaños o aprovechamiento de errores", la disyuntiva "o", implica la acción de hacer una cosa o la otra, pero en ambas figuras se da la idea del hacer una acción positiva y referida a una conducta falaz.

5.1.3. QUE SE OMITA TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN.

En este sentido, debe darse un elemento que indique que esos actos guardan una estrecha relación entre sí, y que el legislador para expresar su criterio solamente habla de un acto: la omisión de ingresos. En otras palabras, esos dos o más actos deben tener necesaria y obligatoriamente una conexión o enlace entre sí, de tal modo que la autoridad fiscal, antes de formular su querrela, y el Juzgador, antes de emitir su resolución, tienen que percatarse debidamente de que los actos realizados por una persona tengan correspondencia entre ellos. Los actos deben ser antecedente-consecuencia unos de otros, es decir, que el fin de uno de ellos de ellos debe de provocar el inicio de otro, y así sucesivamente y todos a realizarse con un solo propósito, el de disminuir el acervo imponible o el de evitar la imposición.

5.1.3. QUE LA REALIZACIÓN DE ESOS ACTOS TENGA COMO ÚNICO PROPÓSITO EL DE OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO.

La valoración los actos que se dan con el fin de disminuir el acervo imponible, y que como se mencionó, la materialidad de dichos actos tenga como único propósito el de obtener un beneficio indebido, expresión que de su redacción nos lleva a interpretar la norma, la cuál puede ser clasificada como delito doloso o

intencional, ya que al exigirse un propósito deja afuera todo aquello que no sea una conducta deseada. El dolo, en tal caso, será la intención de obtener un beneficio indebido, es decir, conocer y querer la ilicitud de la conducta realizando y relacionando dos o más actos.

5.1.4 QUE IMPLIQUE UN PERJUICIO AL FISCO FEDERAL

La cuestión es determinar cuándo existe un beneficio indebido. Este concepto no tiene un concepto jurídico directo, por lo que no es posible tener por tener por demostrado fehacientemente el dolo en la conducta, y al tener la imposibilidad de determinar claramente lo que debe entenderse por "beneficio indebido" no puede ser señalada con precisión legal la intención del sujeto, por lo que esta no puede existir si no se conoce claramente la ilicitud en la conducta, es decir, no se puede hacer con intención algo que no se conoce; por lo tanto, al no comprobarse plenamente el dolo en la conducta, se produce una causa de atipicidad que origina que no exista responsabilidad penal dado que los elementos del delito no se adecuan a los presupuestos.

Las determinaciones que hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público parte en ocasiones de errores numéricos o de elementos que no son tomados en cuenta por el contribuyente. Así por ejemplo, un determinado contribuyente puede presentar como gastos una serie de facturas o recibos que por carecer de los requisitos que marca el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, no son considerados válidos y, por lo tanto, este contribuyente está haciendo deducciones indebidas para disminuir la base gravable del monto del impuesto a que está obligado. En ese momento se configura la existencia de un delito, ya que la autoridad fiscal, toma una cantidad diferente del monto del impuesto a pagar por el contribuyente, más las actualizaciones y recargos por esa diferencia, y la cantidad que fue determinada por la autoridad hacendaría.

En ese sentido que las cantidades que determina la autoridad hacendaria pueden ser muy diferentes de la que autodeterminó el contribuyente, y si este hace caso omiso del requerimiento de pago por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, entonces estará cometiendo un delito, o lo habrá cometido al equivocarse al hacer su autodeterminación, ya que aplicó una tasa impositiva diferente a la que estaba obligado. Sería lógico que se hablara entonces de coautoría del delito, ya que quien efectuó esos cálculos erróneos, en la mayoría de los casos, fue de quien tiene a su cargo la contabilidad del negocio.

Es evidente que para la Secretaria de Hacienda y Crédito Público si existe delito que perseguir, y aquí viene la importancia de las reformas fiscales para el año de 1997, en que el monto de la contribución omitida será determinante para establecer la sanción al contribuyente con relación a la pena privativa de libertad.

Si tomamos en cuenta, por otra parte, que el "perjuicio al fisco Federal" debe ser el resultado de la actividad típica ligada al "beneficio indebido", de no existir ese nexo causal, nos encontraremos igualmente frente a otra causa de atipicidad.

De lo anteriormente citado se desprende que los actos serán dolosos cuando se hayan realizado a sabiendas y con la única intención de eludir el pago de una contribución; por lo tanto. La tipificación del delito de defraudación fiscal no va realizado para su materialización con la recaudación, sino a una conducta ilícita, es decir, el comportamiento del sujeto pasivo, y estos son los supuestos que deben darse, pues de demostrarse que no existía la intención de delinquir del sujeto se configuraría la atipicidad del delito. Ante esta situación se hablaría de una infracción administrativa pero no de un delito y menos de la "defraudación fiscal".

Para la configuración del delito basta el hecho externo de no abonar total o parcialmente alguna contribución por la falta de cualquiera de los presupuestos examinados en relación con los delitos que imputen a cualquier indiciado, está necesariamente la configuración de los delitos.

La intención no existe sino se conoce perfectamente la ilicitud en la conducta, al no comprobarse el dolo, necesariamente se configura la atipicidad ya que no se presenta la adecuación de los elementos del delito. La intención dolosa debe examinarse ampliamente y fuera de toda duda, debe ser la verdad legal, esa diferencia psicológica del sujeto a cometer el ilícito. Al respecto, el artículo 9º del Código Penal Federal define a la intención del dolo en la conducta al decir:

Artículo 9...

Obra dolosamente el que conociendo los elementos del hecho típico de que se trate, o previendo como posible resultado típico, quiera o acepte la realización.

Obra culposamente, el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía que objetivamente debía observar.

El elemento primordial para demostrar esta conducta es la intención volitiva del infractor, el elemento psicológico en querer y conocer la ilicitud en la conducta, pero es sabido que la complejidad de las leyes fiscales, hace que ese elemento sea demostrable únicamente por medio de pruebas documentales privadas y públicas.

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

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

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

Se pueden entender aquellas situaciones que, previstas en la Ley penal y conocidas bajo las circunstancias calificativas o circunstancias agravantes, suponen un incremento de la punibilidad prevista por el legislador, generando, por lo mismo, nuevos tipos delictivos que resultan más agravados que los estimados básicos.

1. Se refiere a la falsedad como la distorsión de la realidad, el conocimiento delictivo, por así decirlo, el evasor fiscal nato para no pagar contribución alguna.
2. Siempre y cuando el contribuyente tenga obligación de expedirlo y que el contribuyente no los halla expedido, por medio de instrumentos como las maquinas registradoras etc.
3. Contemplan dos actos relacionados entre sí para la comisión del delito calificado, la manifestación de datos falsos y que con éstos se obtenga la devolución de contribuciones a las que no se tenga derecho o no le correspondan

En el último párrafo se especifica que se toma en consideración para la aplicación de sanciones el monto de las contribuciones defraudadas, aquí ya no tenemos la posible comisión del delito, sino la calificativa de que sí existe

defraudación, y es la autoridad administrativa la que determina esta situación al expresar "se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas", siendo que a juicio del suscrito, debe ser la autoridad judicial la que determine al emitir sentencia, que realmente existe defraudación, no desde el momento de inicio de dicho procedimiento.

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

La inclusión de la "calificativa" en los delitos fiscales expone, como ya hemos mencionado en líneas precedentes el deseo de la autoridad de castigar con mayor rigor a los evasores Fiscales, incluyendo las agravantes en determinadas conductas ilícitas y esta calificativa se traducirá en la sanción privativa de libertad sin derecho a libertad bajo fianza o sustitutiva de libertad en caso de que el contribuyente resulte afectado con una sentencia condenatoria.

5.2 ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

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

Artículo 108...

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con

perjuicio del Fisco Federal.

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

El cuerpo del delito es "el delito real, la definición del delito legal, el acto que prestándose con su complicadísima maraña de elementos (intención, proceder, cambios en el mundo externo, etcétera), encaja perfectamente en la definición de algún delito hecha por la ley"¹

El cuerpo del delito puede ser definido como aquel concepto cuyo contenido comprende todos aquellos extremos que el juzgador debe comprobar plenamente como condición de la procedencia del auto de formal prisión así como la adecuación que hace el juzgador del hecho fáctico delictivo y debe hacerlo con razonamientos plenamente vinculados con las normas legales; es decir, fundar y motivar el porque de su actuación.

Por tanto, es el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad de la figura delictiva descrita concretamente por la Ley penal.

El elemento fundamental para acreditar el cuerpo del delito o el ahora llamado tipo penal tributario, conocido como "defraudación fiscal", es necesario acreditar o tener por comprobada a juicio del acusador y demostrar al juzgador, la intención de delinquir, ese elemento psicológico del infractor que parte de un elemento volitivo y se traduce en un resultado lesivo al interés económico del erario.

Un elemento necesario para configurar la existencia de esa conducta

¹ RIVERA SILVA EL PROCEDIMIENTO PENAL 9edición Porrúa México 1988 p.159

antijurídica en materia tributaria, tiene que partir de la consideración de que las leyes fiscales son, en primer lugar, de autodeterminación de las obligaciones por el contribuyente es decir, que es el obligado al pago del impuesto quien determina y hace líquida la obligación a su cargo, y proporciona a la autoridad hacendaria los elementos necesarios que permiten llegar a una determinación del cumplimiento total de dichas obligaciones y la expresión en cantidad líquida que debe cubrirse en favor del Fisco Federal. cantidad numérica a pagar que expresamente ha nacido en la Ley y personalizado el mismo contribuyente, al colocarse en la situación que ha dado lugar al nacimiento de la obligación fiscal

Siendo la autoridad hacendaria quien tiene las facultades expresamente nacidas en ley, también tiene el derecho a su cargo o la facultad para verificar la exactitud y la veracidad de lo manifestado por el contribuyente, y en el caso de encontrar una o varias discrepancias entre la situación real de las actividades económicas de ese contribuyente y lo que éste ha manifestado como verídico, al ejercer entre el gobierno este derecho público, es el momento en que se manifiesta la potestad de la administración al ejercer la facultad represiva, ejemplificadora en contra de la conducta ilícita del contribuyente, para así inspirar en los demás un cumplimiento más exacto de la Ley.

Se establece de manera inequívoca y expresa que para que se configure el delito de defraudación fiscal se haga uso de engaños y maquinaciones, es decir, la manifestación de la ilicitud en la conducta que se traduzca en el resultado lesivo al patrimonio de erario, pero la cuantificación del daño es un elemento tanto subjetivo como objetivo.

Es subjetivo, ya que parte de una persona infractora de la conducta que será sujeta de la relación impositiva en forma directa, pues la relación tributaria se da únicamente entre sujeto activo que siempre será un órgano del Estado al que esta encargado de recaudar el tributo y el sujeto pasivo, la persona

físico moral a cuyo cargo corre la obligación establecida en la ley de efectuar el pago del tributo, generalmente en dinero.

Por tanto, la diferencia entre la intención delictuosa, el ánimo en la conducta se tiende a producir resultado típico, ilícito y sancionado por las leyes penales, y las conductas que se encuentran entre las omisivas en las que se presume que no existía la intención del infractor de la norma de producir ese resultado, pero que al producirse, se configura la existencia de un hecho calificado como delictuoso y sancionado en esos términos.

El Tipo penal es la figura abstracta del delito contenido en la norma jurídica; o como el comportamiento prohibido por el legislador descrito en una norma penal

Esta concepción reconoce que, en la estructura de la acción, existen tanto elementos objetivos como subjetivos; tanto elementos externos como internos, y que dentro de estos últimos destaca principalmente el contenido de la voluntad, que es, en esencia, lo que le da sentido a la actividad corporal. Toda acción humana es una acción final, dirigida a un objetivo, el cual trajo consecuencias muy importantes para la estructura del cuerpo del delito, que se traduce sobre todo, en el ámbito de cambios en la con opción del tipo y la tipicidad y, por otra parte en el ámbito de la culpabilidad.

Con este sistema la distinción de un delito doloso y un delito culposo yace en el ámbito del tipo penal y no en el ámbito de culpabilidad como sucede en el sistema causalista. Para afirmar la tipicidad de un delito doloso, atendiendo a los términos del artículo 108 del Código Federal de Procedimientos Penales, que estuvo vigente de febrero de 1994 a Mayo de 1999, primero habría que acreditar la

existencia de los elementos objetivos del tipo penal, sean descriptivos o normativos y luego acreditar la existencia del dolo. En muchos casos, ello era suficiente para afirmar la tipicidad del delito doloso, cuando solo requería del dolo genérico; pero en otros no era suficiente sino que se requería además del dolo específico como sería por ejemplo: un animo, un propósito, deseo, etc. en la medida en que el tipo penal así lo requiera expresamente. Y por lo que hacia la tipicidad del delito culposo, había que acreditar, además de los elementos objetivos, todo aquello que es característico de la culpa.

Esta posición fue adoptada por el artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, al establecer que tanto el Ministerio Público, como base del ejercicio de la acción penal y la autoridad judicial, a su vez, se acreditarán los elementos del tipo penal del delito de que se trate, y esta última autoridad examinará si están acreditados los siguientes elementos:

Artículo 168...

- I. La existencia de la correspondiente acción u omisión y de la lesión, o en su caso, el peligro a que ha sido expuesto el bien jurídico protegido,**
- II. La forma de intervención de los sujetos activos y**
- III. La realización dolosa o culposa de la acción u omisión.**

Asimismo, se acreditaran si el tipo lo requiere:

- 1.Las calidades del sujeto activo y del pasivo;**
- 2.El resultado y su atribubilidad a la acción y omisión;**

3. El objeto material;
4. Los medios utilizados;
5. Las circunstancias de lugar, tiempo, modo y ocasión;
6. Los elementos normativos;
7. Los elementos subjetivos específicos, y
8. Las demás circunstancias que la ley prevea.

La acción típica es aquella que se acomoda a la descripción objetiva en este caso serían dos tipos de conductas como se daría la configuración del ilícito, de la defraudación fiscal: mediante el uso de engaños u mediante el aprovechamiento de errores; estas conductas tienen que encontrarse reglamentadas a la consecución de un fin, que conlleva una serie de elementos normativos y subjetivos del injusto de una conducta que generalmente se reputa como delictuosa por violar en la generalidad de los casos, un precepto, o una norma, penalmente protegida, previene desembocar en la protección del interés común, el patrimonio del erario público que debe ser protegido de este tipo de conductas.

Los elementos materiales necesarios que caracterizan cada especie de delito como estos elementos serán por medio de una acción positiva, el uso de engaños para la consecución de un objetivo, o de una conducta misiva, el aprovecharse de un error en que se encuentra el sujeto pasivo con la finalidad dolosa..

La concepción psicológica entiende que la culpabilidad estriba en el nexo psicológico entre sujeto y el hecho delictuoso, destaca la contradicción entre la voluntad del agente de la norma jurídica, contraria que genera un juicio de reproche. Este es un elemento volitivo, el infractor conoce la ilicitud de una conducta y genera una actividad para llegar a ella.

Es necesaria parte del conocimiento general para llegar al conocimiento particular; por ende debe estudiarse en primer lugar la dogmática del fraude, y posteriormente desintegrar los diversos elementos esenciales de la defraudación fiscal, para la comprensión de esta figura delictiva.

El artículo 386 del código penal establece:

Artículo 386...

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

Examinando la descripción legal, se puede establecer los siguientes elementos del delito.

1. Un engaño un aprovechamiento de un error.
2. Que el autor se haga ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido
3. La relación de causalidad entre primer elemento, una actitud engañosa, y el segundo, ósea que el elemento hacerse de la cosa o alcanzar un lucro sea consecuencia del engaño sea empleado por el sujeto activo o del aprovechamiento que hace del error en que se encuentra dicho sujeto activo.²

En ese orden de ideas, el número del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación indica que para crecer del mencionado ilícito se requiere que: "quien con uso de engaños aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución obtenga un beneficio indebido compré juicio del fisco federal".

Al respecto para definir con claridad, los elementos necesarios para entender los conceptos engaño y error como elementos constitutivos del cuerpo del delito, se transcribe la siguiente tesis:

FRAUDE. CONCEPTOS DE ENGAÑO Y ERROR COMO ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TIPO. El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole (la entrega

² GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco LA OMISIÓN p. 250

de la cosa y el daño patrimonial concurrente en ella, así como la obtención de un lucro o beneficio indebido), con independencia de los medios comisivos: engaño o aprovechamiento del error, entendiéndose por el primero como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o el logro de un beneficio indebido: en el aprovechamiento del error, no es necesario en todo caso una actividad del sujeto activo, quien sólo se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y su diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de éste que existe con anterioridad el agente sólo se vale de esa situación para lograr el fin que de antemano se propuso, ya que ante estas circunstancias el activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima, sino únicamente se abstiene de hacer saber al pasivo la falsedad de su creencia, se aprovecha de ella para su finalidad dolosa. Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Amparo en revisión 234/89. Horacio Rui7 Samayoa. 5 de septiembre de 1989, Unanimidad de votos Ponente: Hornero Ruiz Velázquez.

Sin embargo existen actividades o inactividades intencionalmente por circunstancia ajena la voluntad del sujeto comisivo que llevan consigo una afectación calificada de ilícita, antisocial de bienes individuales colectivos, mi sainete puede ser expresada como "la voluntad dolosa es un conocer y querer (en el dolo directo), o un conocer y aceptar (en el dolo eventual), la concreción de la parte objetiva no valorativa del particular tipo legal.

La voluntad culposa, es el no prever el cuidado posible y adecuado para evitar la lesión del bien jurídico previsible, se halla o no previsto.

La inactividad no es un hacer cualquiera, sino un realizar algo previamente determinado y exigieron el tipo. En la omisión pura, expresamente el tipo describe la inactividad, y la describe términos del acción ordenada. Y siguieron en la omisión o un resultado material, el tipo describe, por una parte, un efecto surgido casualmente la calidad fenoménica y, por otra, la inactividad relacionada normativamente con ese "resultado material".

La inactividad y el resultado material se ligan entre sí, no por medio de una conexión causal, sino a través de una relación jurídico penal que tiene su fundamento la calidad del garante previamente adquirida por el autor.

El dolo, por consiguiente, es un elemento de la omisión y del delito, por lo que la conducta escrita la querrela penal o en la sentencia en ocasiones se describe la manera siguiente "omitió registrar y declarar... conducta que configura una engaño y que se tradujo en una omisión parcial.

La configuración de la conducta delictiva puede presentarse en actos de mera omisión, es decir, simplemente con no hacer se tipifica la conducta, ya que esta omisión está dirigida a la obtención de un resultado, la disminución del acervo imponible en perjuicio del erario.

La omisión es una conducta que consiste en dejar de cumplir con obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico, es decir, que para que exista el dolo es necesario que la voluntad del autor del ilícito esté dirigido al resultado de no cumplir, con obligación o de emitirla, o que al menos exista en el autor una representación de dicho resultado. En el primer caso, el dolo es directo, en el segundo es eventual.

La inactividad (no hacer algo determinado), en cambio, no es un suceso natural, y, por lo mismo, no se encuentra sometida a la causalidad. Es un producto de la cultura y, por ello, su realización está condicionado a la existencia previa de una norma que constituya su fuente generadora. Esta norma, a nivel prejurídico penal puede ser de orden religioso, moral, social, etcétera, pero nunca de índole penal.

Por otra parte las inactividades del ser humano pueden producir beneficios o perjuicios o neutralidad para los demás seres humanos; las

inactividades jamás producirán tales consecuencias. En las inactividades se advierte que el ser humano, al no realizar la actividad encomendada no evita los beneficios o los perjuicios o la neutralidad que van a producirse de una manera causal.³

En relación con la conducta de omisión en la defraudación fiscal en la que si se demuestra plenamente en autos la falta de dolo en la conducta de los procesados, se puede configurar la atipicidad en la causa, y a tal efecto se puede invocar en favor del procesado que reúna estas características, la siguiente tesis que al rubro indica:

DEFRAUDACIÓN FISCAL NO CONFIGURADA. La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en que se le hace caer lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.

El artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, para definir la presunta responsabilidad del inculpado, expresaba:

Artículo 168...

La presunta responsabilidad del inculpado se tendrá por comprobada cuando de los medios probatorios existentes, se deduzca su participación en el delito, su participación dolosa o culposa del mismo y que no exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad

Por lo que el Ministerio Público acreditará los elementos del cuerpo del delito de que se trate y la probable responsabilidad del inculpado, como base del ejercicio de la acción: y la autoridad judicial, a su vez, examinará si ambos requisitos están acreditados en autos, dichos elementos son los siguientes:

1. La existencia de la correspondiente acción u omisión y de la

³ ISLAS de G. Olga y Ramírez Hernández Elpidio OMISIÓN Diccionario Jurídico Mexicano T. III. P.4272

lesión o en su caso el peligro a que ha sido expuesto el bien jurídico protegido.

2. La forma de intervención de los sujetos activos, y
3. La realización dolosa o dolosa de la acción u omisión.

Asimismo, se acreditarán, si el cuerpo del delito lo requiere:

1. Las calidades del sujeto activo y del pasivo:
2. El resultado y su atribuibilidad a la acción u omisión
3. El objeto material.
4. Los medios utilizados.
5. Las circunstancias de lugar, tiempo, modo y ocasión.
6. Los elementos normativos
7. Los elementos subjetivos específicos;
8. Las demás circunstancias que la ley prevea.

Para resolver sobre la probable responsabilidad del inculpado, la autoridad deberá constatar si no existe acreditada en favor de aquél alguna causa de ilicitud y que obren datos suficientes para acreditar su probable culpabilidad.

La posible responsabilidad debe tenerse por comprobada cuando existan indicioso sospechas que nos hagan presumir racionalmente, que una persona pudo haber tenido intervención en el delito que se le atribuye. Sólo hablara aquí la ley de una presunta, de una probable responsabilidad que puede acreditarse quizá con los mismos datos que bastaron para la aprehensión. La probabilidad, por lo demás, no excluye la duda, sino que, por el contrario, la implica. Puesto que con la simple probabilidad la autoriza la Constitución, bastará, pues, la existencia de algún elemento de imputación con tal que sea serio y aun contra otros de inocencia, debiéndose, a pesar de la duda v aun en razón de la misma esto, decretarse la formal prisión en salvaguarda de la sociedad."

La responsabilidad penal nace exclusivamente para quien ha cometido el delito, entendiéndose por tal a quien ha caído en alguna de las formas de intervención punible previstas por la ley, la responsabilidad penal, a diferencia de otras formas de responsabilidad jurídica, no trasciende a otras personas.

Por ello, para el derecho tributario penal es responsable presuntivamente no solo el sujeto pasivo obligado directamente al pago del tributo, sino que la figura delictiva abarcará a quienes resulten responsables con él en la comisión de un ilícito tributario, ya que el sujeto activo de la relación tributaria, el Estado, tiene la potestad de exigir el cumplimiento de la obligación incumplida al deudor principal y sus responsables solidarios.

El sujeto responsable puede ser una persona aun cuando no hubiera realizado por sí misma el hecho generador de la obligación fiscal, por disposición legal se encuentra sujeto al pago de la prestación, y en un momento determinado, la autoridad hacendaria puede exigir ese cumplimiento a través de la vía penal, si el contribuyente ha realizado hechos constitutivos del delito.

La forma de intervención de los sujetos activos en el delito, debe analizarse en la responsabilidad penal, por lo que en este capítulo de las sentencias debemos considerar, de acuerdo con el artículo 13 del Código Penal Federal, la autoría y participación de dichos sujetos, al tenor de las siguientes directrices:

Artículo 13. Son responsables del delito:

- I. Los que lo realicen por sí; (autor material).
- I. Los que lo realicen conjuntamente con otro u otros actores;
- II. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro como instrumento: .
- III. Los que determinen dolosamente al autor a cometerlo; (inductor).
- IV. Los que dolosamente presten ayuda o auxilio a otro para su comisión;
- V. Los que con posterioridad a su ejecución auxiliien al delincuente en cumplimiento de una promesa anterior al delito; (cómplice)

- subsecuente)
- VI. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada cual produjo, (complicidad correspondiente).

Pero dentro de la figura de la coautoría en la realización de los delitos tributarios cabe la responsabilidad penal en los encargados de llevar la contabilidad de determinada empresa u contribuyente persona física, es una realidad social en México que la contabilidad y el cumplimiento de las disposiciones fiscales se encuentra actualmente en manos de los contadores públicos, los que pueden quedar englobados dentro de las fracciones uno, dos, tres, 5, 7 del artículo 95 del código fiscal de la federación que establece:

Artículo 95 Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen conducta o el hecho descrito en la ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito
- IV. Induzcan dolosamente a otro cometerlo
- V. Ayudan dolosamente a otro para su comisión

Una conducta dolosa encaminada a actos de disimulo o engaño queda perfectamente encuadrada dentro de la tipificación de la conducta falaz tendiente a producir o mantener el error a la persona a la persona a la cual se produce un daño patrimonial, como lo sería la conducta del infractor que llevara doble contabilidad, que omitiera ingresos dolosamente, que alterar la contabilidad por la que estuviera demostrando el estado real de sus operaciones financieras, entonces es fácil hablar de cuáles son los elementos atípicos de una conducta engañosa, que si va a traducir en el resultado de causar una merma al erario.

En tanto, sería el elemento objetivo, la realización material del delito tributario de defraudación fiscal, ya que es muy posible que la contabilidad que lleve el contribuyente opere dentro de las reglas que le son conocidas al contador, de ellos se produce que puede hablarse del el uso de engaños pendientes con

elemento intencional volitivo a producir resultado típico, que configuraría de inmediato la estructuración del delito, o de un error aritmético, susceptible de rectificación, o de la infracción administrativa, que como tal debe tratarse, la legislación tributaria no dice nada al respecto, sencillo sistema aleatorio de seguimiento de causas penales por quienes ánimo infringido las normas tributarias, pero en situaciones que bien podrían calificarse como delitos, infracciones administrativas o errores aritméticos.

El artículo 9 del Código Penal Federal, establece que: *Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y obra culposamente el que produce el resultado típico que no previo siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.*

Del anterior texto legal se desprende que existen dos tipos de dolo: uno directo y el otro eventual. Actúa con dolo directo, quien conociendo los elementos del tipo, quiere la realización del resultado; y actúa con dolo eventual o indirecto, quien previendo como posible el resultado típico, acepta la realización del hecho descrito por la ley.

Para la existencia del dolo, luego entonces, se requiere como exigencias positivas un conocimiento en dos sentidos: conocimiento de los elementos fácticos y conocimiento de la ilicitud de los hechos. La cara opuesta del conocimiento, sería entonces el error como falso conocimiento de la realidad que recaería sobre los hechos (error de hecho), y el error sobre la significación de esos hechos (error de derecho).

En cuanto a la culpa, el legislador previó en el segundo párrafo del artículo 9 del Código Penal, la culpa con o sin representación. Obra culposamente con representación del resultado, aquel que no lo previó siendo previsible; y obra

culposamente sin representación del resultado, aquel que lo previo confiando en que no se produciría, en virtud, ambos, de la violación a un deber de cuidado, que debían y podían observar, según las circunstancias y condiciones personales.

Por lo que hace a la conducta culposa, se advierte como elemento novedoso en estas definiciones legales, la previsibilidad, que permite distinguir la culpa con representación o consciente de la culpa sin representación o inconsciente, así como distinguir entre culpa consciente y dolo eventual, según la actitud que el sujeto adopte ante la representación de la posible producción de un resultado típico.

Entre los aspectos negativos de la responsabilidad penal, el legislador manejó los siguientes aspectos: que no exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad Bien o mal estructurados dogmáticamente estos elementos se encuentran ahí, en la responsabilidad penal, y el juzgador debe recurrir entonces al artículo 15 del Código Penal Federal para estimar, si en el caso sometido a su jurisdicción se encuentran acreditadas o no alguna causa de licitud como lo es el consentimiento del titular del bien jurídico afectado (fracción III); Legítima defensa(fracción IV), estado de necesidad (fracción V); cumplimiento de un deber o el ejercicio de un derecho (fracción VI)

Como excluyente de culpabilidad, el derecho positivo mexicano en la fracción VII del mencionado artículo 15 del Código Penal Federal, contempla la inimputabilidad; el error de tipo (fracción VIII -A) y error de prohibición (fracción VIII-B), y la inexigibilidad de otra conducta (fracción IX de dicho numeral)

La inculpabilidad es la ausencia de culpabilidad y opera al hallarse ausentes los elementos esenciales de culpabilidad; conocimiento y voluntad Tampoco será culpable una conducta si falta alguno de los otros elementos del delito, o la imputabilidad del sujeto, porque si el delito integra un todo, sólo existir

mediante la conjugación de los caracteres constitutivos de su esencia. Así la tipicidad debe referirse a una conducta; la antijuridicidad a la oposición objetiva al derecho de una conducta coincidente con un tipo penal y la culpabilidad (como aspecto subjetivo del hecho), presupone ya una valoración de antijuridicidad de la conducta típica, pero al hablar de la inculpabilidad en particular o de las causas que excluyen a la culpabilidad se hace referencia a la eliminación de este elemento del delito supuesta una conducta típica y antijurídica de un sujeto imputable.

En cuanto al primer elemento de la inculpabilidad, nuestro Código Penal Federal define a la inimputabilidad como la situación táctica en que el agente del delito, al momento de realizar el hecho típico, no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquel o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado.

Ha sido colocado al dolo como un elemento positivo de la responsabilidad penal, identificada ésta en un sentido restringido como culpabilidad. Hablamos sostenido en renglones anteriores que el dolo requiere un conocimiento en dos sentidos: conocimiento de los hechos y conocimiento de la significación de estos. De aquí que la cara opuesta del conocimiento, resultan ser el error sobre los hechos, y el error sobre la significación.

Para determinar los efectos del error de hecho se clasifico en error de tipo y error de prohibición, no implica un simple cambio de nombre del problema; es decir, que hablar de error de tipo no es exactamente lo mismo que hablar de error de hecho; de la misma manera que el error de prohibición, no es lo mismo que error de derecho. Lo anterior es así atento que mientras que el error de hecho recae solamente sobre circunstancias tácticas del delito, independientemente de cuál sea el lugar en donde éstas se encuentren en la estructura del delito; el error de tipo, en cambio, al estar relacionado con el concepto del dolo que se maneja, recae sobre algunos de los elementos objetivos

del tipo penal, sean estos descriptivos o fácticos o bien normativos, que son precisamente los que constituyen el objeto de conocimiento para los efectos del dolo. El error de prohibición, por su parte, no únicamente recae sobre circunstancias jurídicas, como sucede con el error de derecho, sino también sobre circunstancias fácticas.

La antijuricidad es parte de la culpabilidad, y por ello constituye un requisito más para el juicio de reproche. De este contenido que se le da a la estructura del dolo y de esa ubicación sistemática que se le asigna a la conciencia de la antijuricidad, se deriva la nueva estructura para el tratamiento del error: error de tipo y error de prohibición.

Con relación al error de tipo, que como ya apuntamos es el que sobre alguno de los elementos objetivos del tipo penal, sean descriptivos o normativos, tanto la doctrina como nuestro Código hacen la distinción entre error de tipo esencial y error de tipo no esencial o accidental, estableciendo que el único error que tiene excluyentes o atenuantes, es el error de tipo esencial, que es precisamente el que recae sobre alguno de los elementos "esenciales" del tipo penal, como lo establece claramente el inciso A de la fracción VIII del artículo 15 del Código Penal Federal.

Dicho error de tipo esencial, según se desprende de la disposición citada, puede ser a su vez invencible o vencible, correspondiendo a cada uno un efecto distinto. Si el error de tipo esencial es invencible, de acuerdo con el mencionado inciso A y que es lo que sostienen a la doctrina finalista, se excluye el delito, porque se excluyó tanto el dolo como la culpa; es decir, no existe tipicidad alguna, que es necesaria para poder afirmar la existencia del primer elemento del delito. En cambio, si el error de tipo esencial es solo "vencible", porque quien se encuentra en dicha situación puede salir de ella con la mínima diligencia que ponga, solamente se excluye el dolo y queda subsistente la culpa. En esta hipótesis el párrafo segundo de la fracción VIII, del artículo 15, remite al artículo 66 del propio Código, en el cual establece que si el error a que se refiere el inciso A)

de dicha fracción es vencible se impondrá la punibilidad del delito culposo, si el hecho de que se trata admite dicha forma de realización". Por tanto, si se trata de un delito que no admite la forma de realización culposa, porque no se encuentran en el catálogo (numerus clausus), que señala el párrafo segundo del artículo 60°, entonces, el error de tipo vencible no deja subsistente la culpa y, consecuentemente se excluye toda tipicidad.

Por lo que hace al error de prohibición, éste se encuentra previsto en el inciso B), de la fracción VIII, del artículo 15 y es el que recae sobre la llamada conciencia de la antijuricidad, que en el finalismo es uno de los elementos de la culpabilidad, y aquélla comprende: conocimiento de la existencia de la ley o de sus alcances, o conocimiento de que la conducta es contraria al derecho. Consecuentemente, se trata de un error que nada tiene que ver con el dolo y la culpa, precisamente porque la conciencia de la antijuricidad, según se deriva del párrafo primero del artículo 9° del Código Penal, y es la opinión dominante en el sistema Finalista, no constituye un componente del dolo, no forma parte del conocimiento que se requiere para que haya una conducta dolosa, sino que es un elemento de la culpabilidad.

El error de prohibición puede recaer, como se desprende del mencionado inciso B, en el conocimiento sobre la existencia de la ley o de la norma; en el conocimiento sobre los alcances de la ley o de la norma, o bien, en el conocimiento sobre algunos de los presupuestos de una causa de justificación. Su efecto, por tanto, tiene que ver con la culpabilidad, ya sea excluyéndola o atenuándola. Igualmente, el error de prohibición puede ser vencible o invencible: si es vencible atenúa el juicio de reproche y, por consiguiente atenúa la pena, en cuyo caso habrá que estar también a lo dispuesto por el artículo 66 que en su segunda parte establece que: "la pena será de hasta una tercera parte del delito que se trate". Si en cambio es invencible, entonces excluye toda culpabilidad, y por tanto, excluye la pena.

Por último, la tercera causa de inculpabilidad, es la inexigibilidad de una conducta diversa a la que realizó el agente prevista en la fracción IX del artículo 15 del Código Penal Federal. Con base a la inexigibilidad de diferente comportamiento, subyace el principio de que no se puede exigir al autor de un hecho típico y antijurídico, que se abstenga de cometerlo, porque ello comportaría un excesivo sacrificio para él.

Lo anterior, es así porque bien sabemos que el derecho no puede exigir comportamientos heroicos; tampoco puede imponer una pena cuando en situaciones extremas, alguien prefiere realizar un hecho prohibido por la ley penal antes que sacrificar su propia vida o su integridad personal. En estos casos, la no exigibilidad de un comportamiento distinto, no excluye la antijuricidad, sino la culpabilidad, cuenta habida de que el hecho sigue siendo antijurídico, pero su autor no es culpable, al encontrarse en una situación extremosa que no fuera aconsejable, desde el punto de vista de los fines de la pena, imponerle una sanción.

Los casos más relevantes de conductas inexigibles, se actualizan cuando nos encontramos frente a:

1. **Miedo insuperable,**
2. **Estado, de necesidad disculpante en el que se colisionan bienes de igual valor y,**
3. **Encubrimiento entre parientes.**

Por último, es necesario dejar claro que este tipo de procesos es diferente a los que conocemos en la práctica cotidiana del proceso penal, en parte, porque reúne los elementos del proceso administrativo de investigación y los de

investigación penal, para demostrar la intención de delinquir en el tipo especial de fraude fiscal, dos ramas que se conjugan en una, esta es la finalidad del proceso penal fiscal.

Lo anterior se fundamenta en las reformas instrumentales de este año, donde el resultado de obtener una sentencia condenatoria será que el reo deba pasar en prisión un mínimo de tres años sin posibilidad de sustituir la pena impuesta, además del pago del resultado de la comisión del delito que por la actualización multas y recargos alcanzará a ser de la totalidad o casi, del patrimonio del sentenciado, y así quedar con antecedentes penales el resto de su vida , y quedar considerado como un criminal, si este solo cometió un error contable o por ignorar la defensa en la materia.

5.3 PROPUESTAS

El proceso penal fiscal reúne elementos de sumo cuidado para cualquier persona en México, enfrentar al fisco federal y al Procuraduría General de la República, dos de las instituciones más temidas, que no respetadas en el país.

El problema es politizar la persecución de los delitos fiscales, ya que el combate a la evasión fiscal se convierte en una política de Estado, la publicidad adquiere tintes de amenaza "pague impuestos, no pague consecuencias", es una clara advertencia a la población de que la lucha contra la evasión será más frontal cada vez, lo que hace necesario el estudio de esta rama tan importante del derecho en México.

A su vez, es necesario que el delito se tipifique con mayor precisión siguiendo criterios casuísticos expresados en los términos más exactos que sea posible. Los actuales artículos 108,109 del Código Fiscal de la Federación en su afán de sancionar todas las posibles conductas delictuosas no solo caen en la redundancia que es un claro indicador de la ausencia de una buena técnica legislativa sino que incurrir en graves contradicciones que tienen, conducirá serios problemas interpretativos cuando se trate de casos concretos.

De los elementos esenciales que integran el tipo delictivo: el engaño y el aprovechamiento de errores, al devenir en una conducta típicamente dolosa obligan al inculpado a probar un hecho negativo la ausencia de dolo, nuevamente concluimos que cualquier contribuyente que por cualquier motivo o circunstancia omita el pago total o parcial de alguna contribución o reciba una devolución o un estímulo fiscal cuya procedencia se encuentre en duda, es sujeto potencial

prácticamente a elección del fisco de un proceso penal por la comisión de este delito.

Se entiende el afán del legislador de sancionar severamente las conductas deliberadamente encaminadas a la defraudación fiscal, en un país en el que como México además de no existir una conciencia generalizada acerca de la importancia de tributar correctamente en los últimos años.

No se otorga al legislador ordinario para desconocer las garantías del debido proceso legal que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal, al corresponder en este caso al contribuyente inculpado una difícil carga de la prueba, para toda clase de efectos prácticos se le esta presumiendo culpable de antemano, al menos que en alguna forma logre demostrar su inocencia, es decir, *la ausencia de dolo lo cuál es difícil de probar y queda totalmente al arbitrio subjetivo de quien vaya a juzgar el caso de que se trate.* En tal virtud la regulación normativa del delito de defraudación fiscal viola el principio liberal recogido por nuestra carta magna en el sentido de que todo acusado se le debe presumir inocente mientras no se demuestre lo contrario.

Por las razones que en su momento apuntamos nos permitimos recomendar las reglas que permiten al contribuyente inculpado, a una adecuada defensa lograr que después del levantamiento del acta final de conformidad con el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, no de conocimiento al procurador Fiscal de la Federación sino que la propia autoridad emita *directamente una resolución determinante de crédito de acuerdo al artículo 50 del Código Fiscal de la Federación,* lo cual permitiría al contribuyente tener opciones para lograr una adecuada defensa e interponer el recurso o medio que el le convenga o decida.

Otro de los factores que podemos recomendar es que en el caso en que la autoridad administrativa de conformidad con las facultades que el Sistema

de Administración Tributaria establecida en sus artículos 23 fracción IV, IX, X y XXIII y 24 fracción I, II del Reglamento Interno del Sistema de Administración Tributaria es que al momento de cuantificar el perjuicio fiscal afectado, el monto estipulado en dicho perjuicio, se considere una resolución de crédito, al ser emitido por autoridad fiscal, facultada para expedir dicha resolución, siendo esta la base para el cobro de la contribución adeudada por el ahora probable responsable de un delito en el procedimiento penal, ya que si adquiere esta categoría dicho perjuicio, sería objeto impugnabile por medio de los recursos administrativos o por vía del amparo directo, lo que le permitirá al probable responsable defenderse en un plano vía administrativa.

En general toda normatividad fiscal que se considera represiva, no tiene más finalidad que obligar a los ciudadanos del país a cubrir adecuadamente sus tributos, a fin de sufragar los gastos públicos y para que el Estado aplique lo que recauda para proporcionar buenos servicios públicos y al no pagar contribuciones e particular afecta a todos los gobernados situación que nuestras autoridades consideran tanto o más grave que la del delincuente que solamente daña a una o varias personas.

En consecuencia, se debe hacer una profunda revisión de los preceptos legales y reglamentarios relacionados con las facultades de las autoridades administrativas en la materia penal fiscal, a fin de establecer normas más precisas que regulen sus facultades y su actuación, y sobre todo, el Ministerio Público debe retomar sus facultades y funciones monopólicas dentro de la materia, para evitar que la en beneficio del gobernado, que se ve privado de la oportunidad de ser oído por las verdaderas autoridades investigadoras previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CONCLUSIONES

PRIMERA

Conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución, los particulares tienen la obligación de pagar las contribuciones que resulten a su cargo y el Fisco el derecho de percibir las en la medida correcta, siendo esto lo que justifica sus facultades de comprobación e investigación así como todo lo concerniente a la determinación y cobro de los créditos fiscales, no son ajenas a las normas de la equidad, por lo que no deben entenderse concedidas en forma tal que su ejercicio inequitativo, por arbitrario o irrazonable, venga a parar un mal mayor del que pretende remediar, a saber, la violación del orden constitucional con todas sus deplorables consecuencias.

Ante esta mala justificación del cobro de contribuciones el contribuyente reacciona en forma adversa contra todo tributo y, en especial, contra el impuesto. Considera el gravamen como un mal necesario, máxime si no está satisfecho con la forma de administrarse la cosa pública, ya que sabe que lo que se le exige por aquel concepto se emplea para el sostenimiento del gobierno y para que éste realice la política administrativa que se ha trazado.

De acuerdo con las anteriores ideas, frente a la obligación de contribuir, se erige el derecho de hacerlo con las mínimas molestias, lo que implica que las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de aquella obligación se lleven a cabo en el menor tiempo posible y sin más interrupciones o suspensiones que las estrictamente necesarias para la práctica de diligencias relacionadas con las

propias pesquisas domiciliarias, desahogada la cual deben reanudarse a la mayor brevedad, prosiguiéndolas sin más dilaciones hasta su conclusión con una resolución fiscal.

SEGUNDA

La autoridad fiscal tiene la facultad de comprobar el cumplimiento de las leyes fiscales ya que su realización obedece al ejercicio de un núcleo de facultades y de prerrogativas conferidas por el ordenamiento de la Administración Pública para que ésta pueda llegar a conocer con certidumbre, en todos sus aspectos, los presupuestos de hecho de la imposición.

Esta suma de atribuciones y privilegios corresponde en el seno de la relación tributaria, un correlativo haz de deberes de sujeción impuesto por el propio ordenamiento a los administrados dentro de la relación de que se trate cuyo cumplimiento es inexcusable para que la inspección alcance los fines que persigue.

TERCERA

Por imperativo constitucional, la orden de visita domiciliaria debe hacerse del conocimiento del particular afectado, la garantía no llega al extremo de hacer indispensable la entrega del mandamiento, al no notificar debidamente la autoridad fiscal las resoluciones mediante las cuales pretende hacer efectivos los créditos en contra de una persona procesada, por la supuesta comisión de un delito fiscal con su abstención provoca en contra del presunto deudor un total y absoluto estado de indefensión, violatorio de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

En estos casos lo que hace el Fisco es guardar un ominoso silencio y esperar a que el sujeto consignado y procesado cubra la responsabilidad fiscal cuantificada

dentro del proceso penal (artículo 92, penúltimo párrafo y que "sólo surtirá efectos dentro del proceso penal", es decir no produce efectos fiscales de ninguna especie. De aquí surge una pregunta obligada: ¿si esta cuantificación de daño y perjuicio fiscal sólo es para efectos del proceso penal, porque entonces sirve de base para que el contribuyente pague y no para que oponga sus medios de defensa legal? La respuesta es obvia: se priva de la garantía al gobernado en lo que concierne al estricto procedimiento fiscal.

CUARTA

La autoridad argumenta en contrario que no hay a esto privación de la garantía de audiencia porque el sujeto procesado puede dentro el proceso penal probar que no cometió el delito fiscal. Eso es cierto, pero delito y adeudo fiscal son cosas distintas, como lo puede probar la más elemental consideración lógica.

QUINTA

Como las resoluciones dictadas por las autoridades en los procedimientos fiscales son ejecutorias, cualquier resolución que declare o finque algún crédito fiscal y que sea impugnabile a través de uno de los recursos administrativos o mediante el Juicio de Nulidad establecidos por el Código Fiscal de la federación los cuales están encaminados a la destrucción de una resolución administrativa que determinó un crédito fiscal (contribuciones o sus accesorios o un presupuesto para que se suspenda el procedimiento de ejecución.

En cuanto a la libertad procesal para que el contribuyente realice o busque medios para una mejor defensa, la Constitución de la República le da nacimiento la establece como una garantía procesal, que beneficia a todos los individuos que habitan en el territorio nacional y que se encuentran sujetos a proceso represivo. Este principio se contiene en el artículo 20, fracción I de la Constitución Federal.

SEXTA

En cuanto a las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público habrá

que considerar dos cuestiones: la de atribución de investigar los delitos fiscales está accesoriamente vinculada a las facultades de comprobación fiscal (estrictamente administrativas) y deben reducirse a la denuncia o querrela; por lo mismo, no debe existir investigación de delitos al margen de la visita domiciliaria y por la autoridad que no sea la que tiene a su cargo la comprobación estrictamente fiscal.

Sobre este aspecto se debe criticar la actitud exclusivista que adoptó el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y el propio Reglamento Interior en los delitos Fiscales, ya que es indebido que sea la Procuraduría Fiscal la única facultada para denunciar al Ministerio Público la comisión de estos delitos, ya que se piensa que en este caso cualquier persona, funcionario o empleado fiscal, o de otra unidad gubernativa, y aún un simple particular está no sólo facultados, sino obligados a hacer del conocimiento del Ministerio Público el ilícito del cual tengan conocimiento.

Por tanto el Monopolio del manejo de los delitos fiscales en favor de la Procuraduría Fiscal es tan obvio, que a las Unidades Administrativas de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público vinculadas con el control de obligaciones de los contribuyentes están obligadas a Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales.

SEPTIMA

La Procuraduría Fiscal, se da en exclusiva a la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones y a una dirección que depende de ella, llamada precisamente "Dirección de Investigaciones", la facultad de investigar la comisión de delitos fiscales, estableciendo este precepto reglamentario una facultad exclusiva en favor de esta Subprocuraduría, en forma tal que pugna con el contenido del artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales, y la función de investigar la comisión de un delito cualquier servidor público, debe dar conocimiento al

Ministerio Público en cambio, en los delitos fiscales se exige que los servidores públicos que tengan conocimiento de hechos que pudieran constituir un posible delito fiscal, informe inmediatamente a la Procuraduría Fiscal, tal situación provoca una pugna entre una ley federal y un reglamento administrativo de carácter federal, lo cuál considero que debe ser resuelto en favor de la disposición jurídica de mayor jerarquía, que es el Código Federal de Procedimientos Penales, y por lo tanto se opina que el conflicto podría quedar resuelto si el servidor público que tuviera conocimiento de hechos que pudieran configurar posibles delitos fiscales, hiciera del conocimiento inmediato del Ministerio Público Federal tales hechos y en la vía administrativa lo hicieran también simultáneamente o posterior, del conocimiento de la Procuraduría Fiscal.

OCTAVA

Por lo que el inicio del procedimiento penal tributario, recordando de manera general que el origen de este es mediante un procedimiento de naturaleza administrativa, en el cuál la Secretaría de Hacienda y Crédito Público verifica el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de determinados contribuyentes. Al momento de encontrar hechos que puedan ser constitutivos de delito, entra en acción un órgano de la misma dependencia. La Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones dependiente de la Procuraduría Fiscal de la Federación que prepara la querrela y la declaratoria de perjuicio a efecto de cuantificar el daño (esta cuantificación tendrá efectos únicamente en la causa penal) sufrido por la hacienda pública.

Al hacerlo, en materia de delitos fiscales los funcionarios administrativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son los encargados de integrar, una defectuosa e inconstitucional "averiguación previa" de comprobar "el cuerpo del delito" y de considerar como presunto responsable del mismo a determinada persona. A tal grado sustituyen estos funcionarios al Ministerio Público, que inclusive, en el documento de la querrela; con violación a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Penales, no sólo califican jurídicamente los

hechos, sino se repite, formulan una verdadera consignación penal que hace nugatoria la intervención del Ministerio Público en la averiguación previa, la cual, en los delitos fiscales, se insiste, está en manos de funcionarios administrativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sustituyéndose al Ministerio Público, en franca contravención a lo dispuesto por el precepto legal antes transcrito, situación ilegal que predispone al Ministerio Público, le impide realizar la acción investigadora y lo inhibe para tener un criterio propio en relación con los supuestos ilícitos fiscales cometidos y con los presuntos responsables.

NOVENA

Generalmente, como un acto previo a la consignación penal, el Ministerio Público solicita a los peritos de la Procuraduría General de la República un dictamen técnico sobre los hechos denunciados comunicados por el querellante, así como sobre los documentos que como prueba envía la autoridad administrativa, pero también es cierto que por exceso de trabajo de estos funcionarios pertenecientes al Ministerio Público y por su escasa preparación y experiencia en materia fiscal, este dictamen técnico se redacta utilizando el que anticipadamente elaboró la autoridad querellante por medio de sus auditores, pecando en consecuencia éste último dictamen de los mismos defectos y parcialidades que el anterior. Esta actuación del Ministerio Público es decididamente inconstitucional, violatoria de las garantías de seguridad jurídica, audiencia y legalidad, previstas por los Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Además esta institución, en su carácter de representante Social, cuya función es encontrar la verdad histórica y perseguir el delito y al delincuente así como la personalidad del mismo cuando por las averiguaciones practicadas está convencida esta autoridad de la existencia de tales hechos y de la identidad de los presuntos responsables. Es decir, deberá en los termines previstos por los Artículos 134 y 136 del Código Federal de Procedimientos Penales, comprobar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado, extremos que en esta materia no se dan y que hacen concluir que en materia penal fiscal, el Ministerio

Público Federal ES LA AGENCIA DE LOS COBROS DIFÍCILES DEL FISCO, situación que además de inconstitucional, es sumamente criticable.

DECIMA

Es necesario recalcar que la función del Agente del Ministerio Público Federal se basa, casi exclusivamente en las actuaciones que haya tenido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, la autoridad administrativa en ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo de los contribuyentes encuentra conductas que considera son delictivas e inicia el ejercicio de la acción penal en contra de los mencionados contribuyentes lo cuál deriva una interrogante ¿Cuál es la facultad que tiene la autoridad administrativa para determinar y clasificar las conductas delictivas?

Dentro del proceso penal, por delitos tributarios, el juzgador, para normar su criterio, solo tiene a la mano pruebas de naturaleza administrativa, ya sean pruebas documentales públicas y privadas de este modo se conviene, se convierte juzgador penal en un proceso de carácter administrativo.

El juzgador en materia penal debe convertirse en un sustituto de los magistrados del Tribunal Superior de Justicia Fiscal y Administrativa al verificar si fue llevado a cabo correctamente el procedimiento administrativo, ya que fue el que dio inicio a la causa penal, y son los dos procedimientos los que deben ventilarse ante un solo tribunal.

DECIMO PRIMERA

La querrela y declaratoria de perjuicio que pudo haber sufrido el fisco federal no constituyen actos de autoridad y, por ende, no se ha fincado o determinado crédito fiscal alguno a cargo de la autoridad por lo mismo, esta manifestación de la autoridad hacendaría debe considerarse como una gestión o instancia dentro del procedimiento penal.

En efecto, al hablar de la querrela resulta un medio coactivo como lo hace la

fracción VIII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 100 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que la acción investigadora de los delitos fiscales no la tenga el Ministerio Público e ingrese al ámbito de competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación y se transforme en fuente de injusticia y de corrupción, pues es el funcionario administrativo es el que llega a determinar cuándo se ha cometido un delito fiscal y cuando no, situación que se repite y es plenamente antijurídica y carente de toda ética social.

Se debería de establecer que una vez pagados o garantizados los créditos Fiscales, se debe sobreseer la causa tanto en la averiguación previa como en el proceso mismo, pues no se debe tratar de una facultad meramente discrecional, como lo dispone el artículo 92 Párrafo III del Código Fiscal de la Federación lo cuál la legislación sostiene que no es forzoso para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacer la petición de sobreseimiento, pues se trata de una facultad discrecional, y, por tanto, no se considera que sea una exigencia automática como consecuencia del pago o de garantizar el crédito Fiscal.

Por lo que considero que no debe haber ningún obstáculo por el que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público niegue la petición de sobreseimiento, que el procesado le solicite a dicha Secretaría que haga ante las autoridades que administran justicia, pues entonces se estaría una facultad discrecional caprichosa, salvo que en realidad exista algún motivo que afecte la prevención general o la readaptación del inculcado.

DECIMO SEGUNDA

Para fundamentar lo descrito respecto de la intervención del Ministerio Público es fundamental resaltar su función esencial mismo que se encuentra descrita en el artículo 21 Constitucional donde se previene que: el Ministerio Público tiene encomendada como función principal que lo identifica en la vida jurídica y social mexicana, la de perseguir los delitos cometidos en perjuicio de los intereses colectivos, ejercicio que tiene como finalidad fundamental el mantenimiento de la

legalidad y de la cual el Ministerio Público es su principal vigilante.

Una vez que el agente del Ministerio Público considera acreditados el cuerpo del delito y la probable responsabilidad, en los términos exigidos por los artículos 14, 16 y 19 constitucionales, de acuerdo con el valor jurídico que a cada una de las pruebas existentes en actuaciones le otorga la Ley Procedimental Penal correspondiente, hará la consignación ante la autoridad judicial que corresponda.

El artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, En consecuencia, si la fase investigadora consiste en buscar y localizar las pruebas y determinar la presunta responsabilidad penal de los inculpados, y esto está consignado como función exclusiva del Ministerio Público, de conformidad con lo previsto por los artículos 21 y 102 de la Carta Magna, el contenido de la fracción VII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, así como del artículo 100 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tienen el carácter marcadamente inconstitucional, por pugnar con lo dispuesto por los susodichos artículos 21 y 102 Constitucionales.

DECIMO TERCERA

En tomo al monopolio de la acción penal, dentro de la cual invariable e inevitablemente se encuentra la fase investigadora de los delitos, que indefectiblemente está en manos del Ministerio Público, porque si interviene el particular ofendido obstruiría o aún haría imposible alcanzar los fines específicos del procedimiento penal, esto es, la investigación de la **verdad histórica y la individualización de la personalidad del justiciable**; puesto que el Estado es el titular único del ius puniendi, y consecuentemente dé la pretensión penal o de justicia penal, es lógico que aquél sea asimismo, por conducto de un órgano inmediato suyo, el Ministerio Público, quien ejercite la acción penal; y la privatización en ese terreno no sólo acarrea el riesgo de inspiración vengativa en

el ejercicio de la acción, sino que impedirán el castigo cierto de los delitos y abrirían camino al comercio sobre la pretensión penal.

BIBLIOGRAFÍA

ARELLANO GARCIA, Carlos

EL JUICIO DE AMPARO

2ª Edición

PORRUA MÉXICO D. F. 1993

BARRITA LOPEZ, H.

LA AVERIGUACIÓN PREVIA

4ª Edición

PORRUA MÉXICO D. F. 1997

DE LA GARZA, Sergio Francisco

DERECHO FINANCIERO MEXICANO

2ª Edición

CARDENAS MÉXICO D. F.

FLORES ZAVALA, Ernesto

DERECHO FINANCIERO MEXICANO

18ª Edición

PORRÚA MÉXICO D. F.

GONZALEZ SALAS, Raul

DELITOS FISCALES

PEREZ NIETO EDICIONES MÉXICO D. F.

HERNÁNDEZ LOPEZ, Aarón

LOS DELITOS DE QUERRELLA EN EL FUERO COMÚN, FEDERAL Y MILITAR

PORRUA MÉXICO D. F. 1998

IRIARTE CARRASCO, Hugo

DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL

2ª Edición

THEMIS MÉXICO D. F. 1991

LOMELI CEREZO, Margarita
DERECHO FISCAL REPRESIVO

3ª Edición

PORRUA

MÉXICO D. F. 1998

LOPEZ MUÑOZ, Hans Eduardo

**CURSO DE ACTIVIDADES EN MATERIA PENAL PARA AGENTES DEL
MINISTERIO PÚBLICO DE LA FEDERACIÓN**

PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS PENALES 2001

OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto

LA AVERIGUACIÓN PREVIA

6ª Edición

PORRUA

MÉXICO D. F. 1998

OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto

LOS DELITOS FEDERALES

3ª Edición

PORRUA

MÉXICO D. F.

RIVERA SILVA, Manual

DERECHO PENAL FISCAL

PORRUA

MÉXICO D. F. 1984

RODRÍGUEZ LOBATO, Raul

DERECHO FISCAL

2ª Edición

HARLA

MÉXICO D. F.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio

DERECHO FISCAL MEXICANO Tomo I

12ª Edición

CARDENAS Editores MÉXICO D. F. 2000

TORRES LOPEZ, Mario Alberto

TEORÍA Y PRACTICA DE LOS DELITOS FISCALES

PORRUA

MÉXICO D. F. 2000

URBIBA NANDAYAPA, Arturo de Jesús

LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO Tomo I

SICCO Editores

MÉXICO D. F. 2000

V. CASTRO, Juventino

EL MINISTERIO PÚBLICO EN MÉXICO

11ª Edición

PORRUA

MÉXICO D. F. 1999

LEGISLACIONES

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
3. CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES
4. LEY ORGANICA DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPUBLICA
5. REGLAMENTO DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PUBLICO
6. REGLAMENTO DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPUBLICA