UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES "ARAGÓN"

"INTERVENCIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN EL PROCEDIMIENTO PENAL SEGUIDO POR LOS DELITOS FISCALES "

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE :

L I C E N C I A D O E N D E R E C H O

P R E S E N T A :

DORA LEAL GARCÍA

ASESOR:
LIC. JUAN JESÚS JUÁREZ ROJAS

BOSQUES DE ARAGON ESTADO DE MÉXICO 2006

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

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.

A G R A D E C I M I E N T O S.

A DIOS; porque nunca me ha dejado de su mano
me ha llevado paso a paso, tanto de noche como de día…

A mis PADRES; por ser el cimiento, soporte y
pilares de mi vida. Mi PAPÁ que es mi ídolo y ojos
con los que miro; a mi MAMÁ por ser mi remanso
y mi equilibrio.

A mis HERMANOS: RAYMUNDO, SANDRA,
RAÚL Y EVA; por que son los mejores de mis mejores
Amigos, y a los cuales amo sobre cualquier cosa en este mundo.

A TODA MI FAMILIA, Tías, Primas,
Primos; pues siempre nos hemos apoyado en
momentos felices pero aún más en los difíciles.

A LA UNAM, por existir y darme la oportunidad
De cumplir mi más anhelado sueño.

A LA FES ARAGÓN, institución en donde logre mi
Formación Profesional.

A mi ASESOR Lic. JUAN JESÚS
JUÁREZ ROJAS; por ser mi guía en este
trabajo de investigación
por regalarme su tiempo, dedicación y conocimiento
de manera desinteresada.

A todos los MAESTROS que formaron parte de mi vida de estudiante y que por el empeño y dedicacion de todos ellos llegue hasta donde estoy incultandome las ancias de aprender día con día un poco más.

A mis AMIGOS; TERESA, GUADALUPE, ADRIANA, ANTONIO, ADRIAN, CARLO, PATRICIA, ELIZABETH, y a todos los demás que en este momento no recuerdo pero formaron parte de mi vida a todos por que cada uno me dio una lección de vida, y por los buenos momentos que pasamos juntos; felices, dolorosos y tistes.

En fin GRACIAS a todas las personas que por alguna situación se cruzaron en mi camino ya sea un instante, ya sea para toda la vida, pero gracias por agregarle la sal y pimienta a cada uno de mis dias, porque significa que andamos y eso es lo importante.

Fuérame dado remontar el río
de los años, y en una reconquista
feliz de mi ignorancia, ser de nuevo
la frente limpia y bárbara del niño…

Volver a ser el arrebol, y el húmedo
Pétalo, y la llorosa y pulcra infancia
Que deja el baño por secarse al sol…

"Ramón López Velarde"
Ser una casta pequeñez.

INTERVENCIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN EL PROCEDIMIENTO PENAL SEGUIDO POR LOS DELITOS FISCALES.

Pág.

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DELITOS FISCALES

1.1 Definición del delito. 1
1.2 Definición de delito fiscal. 17
1.3 Bien jurídico tutelado. 23
1.4 Calidad especifica del sujeto pasivo. 29
1.5 Competencia. 32

CAPÍTULO II. DE LA AVERIGUACIÓN PREVIA.

2.1 De la denuncia y querella. 37
2.2 De la declaratoria de perjuicio. 45
2.3 Investigación del delito. 47
2.4 Resoluciones que emite el Ministerio Público al término de la averiguación previa. 64

CAPÍTULO III. DE LA PARTICIPACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA SEGUIDA POR LOS DELITOS FISCALES.

3.1 Requisitos de procedibilidad. 68
3.2 Intervención de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en el suministro de los medios probatorios. 70
3.3 La reparación del daño y el perdón como causa de extinción de la acción penal. 95

CAPÍTULO IV. DE LA PARTICIPACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN EL PROCESO PENAL SEGUIDO POR LOS DELITOS FISCALES.

4.1 Coadyuvancia de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en el proceso penal. 101

4.2 Órganos representativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el proceso penal. 104

CONCLUSIÓN.

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Durante todas las etapas de la historia humana se han distinguido determinadas conductas que están fuera de la moral y costumbre, del lugar y tiempo en donde son realizadas y por ello ha surgido la necesidad de buscarle un nombre, el cual definiera todas esas conductas ilícitas, y por ello las han enmarcado en la palabra “delito”. En la actualidad cuando aducimos a la palabra delito nos referimos a todas las conductas u omisiones que tipifica el Código Penal Federal, pero también existen otros delitos que se encuentran en leyes especiales, así llamadas por contener otro tipo de precepto legal, en donde también son definidas algunas conductas con otras hipótesis, como delitos, de ahí nuestro interés por investigar quien o quienes participan en la investigación de los delitos que están contemplados en el Código Fiscal de la Federación. El delito, de manera general existía definido ya desde tiempos remotos, pero el delito fiscal también se definía ya como tal, como un delito en contra del erario público, tan sólo en nuestro país se le dio tal carácter desde los tiempos prehispánicos, y posteriormente cuando la conquista se le dio un carácter aún más formal.

Cuando nos referimos a los delitos inmediatamente recurren a nuestra mente los contemplados en el catalogo de nuestro Código Penal ya sean del fuero común o del fuero federal, y aunque sabemos que existen algunas otras conductas ilícitas, las cuales están contempladas en otras leyes, como en nuestro caso, no sabemos quien o quienes pueden pedir el apoyo o aun la ayuda para que se cumplan los lineamentos jurídicos, pero dentro de

nuestro tema hemos desglosado todos aquellos aspectos desde un punto de vista general abarcando todo lo relativo al delito y procedimiento penal para después concretarnos a adecuarlo a la materia fiscal, conociendo como es que se persiguen los delitos tipificados en el Código Fiscal de la Federación, así como también nos enteraremos de las funciones que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público además de las de recaudación, las que casi todo el mundo conocemos, nos enteraremos de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público juega un papel muy importante dentro del procedimiento penal que se sigue por los delitos fiscales, como coadyuvante del Ministerio Público y como portador de las pruebas que pudieran inculpar al presunto, además de que sabremos quien o quienes pueden otorgar el perdón o resarcir el daño ocasionado al fisco federal como victima y ofendido.

El presente trabajo es un análisis jurídico que consta de cuatro capítulos, en los que hablamos de la participación que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como autoridad administrativa, en un procedimiento penal como instrumento de coerción para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, ejerciendo así las potestades que la propia Constitución le otorga para poder allegarse de ingresos al Estado.

En el primer capítulo hablamos sobre el origen del delito y del delito tributario y de todos los elementos que lo componen así como a quien compete conocer del procedimiento penal en relación con el fisco Federal.

En el segundo capítulo tocamos el tema de la Averiguación Previa, requisitos de procedibilidad, de cómo se da la investigación de estos delitos

fiscales, además de las resoluciones que puede emitir el Ministerio Público al término de la Averiguación Previa como cualquier otro procedimiento penal.

El tercero retomamos los requisitos de procedibilidad para que de inicio un procedimiento penal, los medios de prueba que son suministrados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público adquiridos estos a través de sus procedimientos administrativos, aparte de enterarnos si en materia penal-fiscal se da tanto la reparación del daño como el perdón del ofendido así como en el procedimiento penal ordinario.

Y por último el cuarto capítulo justificando el presente trabajo, en el que observamos de forma concreta como es que participa la Secretaría de Hacienda, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación y sus dependencias.

I.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DELITOS FISCALES

1.1. DEFINICIÓN DE DELITO

El derecho penal es una rama del derecho público que fue creado para conservar el orden y la paz social, el cual define a los delitos y las penas a las que pueden hacerse acreedores los individuos que cometan un delito, por ello mismo se crean los códigos penales, con el propósito de conservar el orden dentro de un grupo social.

La finalidad del derecho penal es la protección de bienes jurídicos, dictando el Estado para ello las normas penales adecuadas para salvaguardar dichos bienes, y de las cuales se desprenden los elementos del derecho penal que son: el delito, la pena y las medidas de seguridad.

El delito de acuerdo al Código Penal Federal en su artículo 7° dice que "es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Para la Suprema Corte de Justicia el derecho penal contemporáneo caracteriza al delito como la acción antijurídica, culpable, típica y sancionada por la pena.

Para Jiménez de Asúa el Delito es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.

Por ello, creo que el delito de forma general se comete por los actos y omisiones que realiza una persona y que además de ir en contra de las buenas costumbres y la moral de una sociedad determinada va en contra también de los diferentes bienes jurídicos que protege el Estado regulador de una convivencia armoniosa de una población. Así pues que se crean los tipos penales para defender los intereses materiales, éticos y sociales que una comunidad defiende como "bienes jurídicos". De ahí que se debe estudiar la tipificación del delito, su adecuado proceso el cual permita saber el papel que juega cada uno de los elementos del delito (acción antijurídica y culpable).

En el siglo pasado se sostenía una concepción bipartita, hasta la fecha en países como Bélgica, Francia, Italia e Inglaterra se sostiene que el delito tiene dos elementos importantes; uno es el objetivo (material y externo = acción) y el otro es subjetivo (culpabilidad) por ello se dice que los elementos son la ausencia de la antijuridicidad y el tipo, pues como señala Pessina, "la esencia íntima del delito está en el *ius frangere*, es decir, en quebrantar el derecho".

Pero existe otra corriente la concepción triédrica del delito (la acción típica, acción antijurídica y acción culpable) que se le atribuye a la enseñanza alemana la cual derivó de la utilización del método analítico[1] afirmando que cualquier otro elemento como la costumbre o accidentes a manera de circunstancia que pueden modificar su gravedad quedan fuera de su contenido conceptual, aunque se pueden recaer sobre la pena.

[1] La filosofía considera al método analítico como la descomposición de un todo en sus elementos, que puedan entenderse en sentido de <<principios de lo que algo deriva>> y entonces, el análisis consiste en ir de los hechos a la ley que las rige, o de los efectos a las causas, o de la tesis a la hipótesis.

Para nuestros tratadistas mexicanos existen diferentes elementos que cumplidos todos, conforman un delito.

Y para el mejor estudio de dichos elementos los enmarque en el siguiente cuadro para posteriormente explicar cada uno de ellos.

LOS ELEMENTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DEL DELITO LOS CUALES SON:

Elementos Positivos	***Elementos negativos***
1.- Conducta	1.- Ausencia de conducta.
2.- Tipicidad	2.- Atipicidad.
3.- Antijuridicidad	3.- Causas de justificación.
4.- Imputabilidad	4.- Inimputabilidad.
5.- Culpabilidad	5.- Inculpabilidad.
6.- condición objetiva	6.- Falta de condiciones
	objetivas.
7.- Punibilidad	7.- Excusas absolutorias.

La conducta. Para que se pueda cometer un delito se necesita de una *acción* ejecutada por un individuo, como dice Carrancá y Trujillo para que exista el delito lo primero que se requiere es que exista una conducta humana, la cual consiste en un hecho material, exterior, positivo o negativo, producido por el hombre aunque Jiménez de Asúa afirma que el acto es la "…manifestación de voluntad que mediante acción provoca un cambio en el mundo exterior o bien, que por no hacer lo que se espera deja sin mudanzas ese mundo externo cuya modificación se aguarda. El acto es pues, una conducta humana voluntaria que produce un resultado."[2]

[2] JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís. "Teoría del Delito" , Edit. IURE, México, 2003, p.90.

En cuyo juicio no estoy del todo de acuerdo porque no solamente la voluntad provoca una acción la cual nos da un resultado que se puede convertir en un delito, si no que también la ausencia de la voluntad nos puede llevar a un resultado delictivo.

Estoy de acuerdo con Eduardo López Betancourt, cuando dice que más que un acto es una conducta, la cual es el comportamiento humano voluntario (movimiento físico) positivo o negativo, encaminado a lograr un propósito, por este motivo solamente los seres humanos son capaces de cometer o no conductas delictivas, ya sea por acción o por omisión, esta última se puede dividir en omisión simple y comisión por omisión.

Ausencia de la conducta u omisión. La omisión es la conducta inactiva, es la manifestación de la voluntad exteriorizada pasivamente en una inactividad; para que esta omisión le interese al derecho penal, debe existir el deber jurídico de hacer algo. Así pues considera López Betancourt que la omisión tiene cuatro elementos:

1) Manifestación de la voluntad.
2) Una conducta pasiva (inactividad).
3) Deber jurídico de obrar.
4) Resultado típico jurídico.[3]

La ausencia de la conducta, abarca la ausencia de acción en la realización de un ilícito, ésta se presenta por, *Vis maior* o fuerza mayor, *Vis absoluta* o fuerza física superior exterior irresistible y Movimientos Reflejos.

[3] Cfr. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. "Teoría del delito" 7º ed., Edit. Porrúa, México 1999 p.100

Para la Suprema Corte de Justicia por *vis absoluta* "…debe entenderse que el sujeto actúa en virtud de una fuerza física exterior irresistible, cuando sobre él se ejerce directamente una fuerza superior a las propias a la cual se ve sometido, por cuya circunstancia su acto es voluntario. Lo que quiere decir que la integración de esta figura requiere que la fuerza sea material, física, producida por hechos externos y que quien la sufre no puede resistirla y se vea obligado a ceder ante ella."[4]

También otros autores consideran el sueño, el hipnotismo y el sonambulismo como causas de ausencia de conducta, entre estos autores tenemos a Jiménez de Asúa quien agrega a la narcosis e inconsciencia dentro de la falta de la conducta.

La tipicidad. Es la suma de cualidades descritas por el tipo, esto es, que cuando una acción reúne todos los requisitos necesarios para convertirse en un delito, este se encuentra tipificado en una ley ya previamente establecida; este elemento de la tipicidad se encuentra regulado en el artículo 14 constitucional que dice "en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata."

Atipicidad. Es la falta de adecuación de la conducta al tipo penal. Este elemento del delito se da cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo penal, para Fernando Castellanos "la atipicidad es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo."

Existe una gran necesidad de diferenciar entre atipicidad y falta de tipo penal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determino "Dentro de la

[4] Semanario Judicial de la Federación, XCIII, p. 2018.

teoría del delito, una cuestión es la ausencia de tipicidad o atipicidad y otra diversa la falta de tipo (inexistencia del presupuesto general del delito), pues la primera, supone una conducta que no llega a ser típica por la falta de alguno de los elementos descriptivos del tipo, ya con referencia a calidades en los sujetos, de referencias temporales o espaciales, de los elementos subjetivos, etcétera, mientras la segunda, presupone la ausencia total de descripción del hecho en la ley."[5]

Para Jiménez de Asúa "…la coincidencia entre los rasgos esenciales del hecho de la vida real y del tipo descrito por la ley, ha de ser rigurosamente exacta. La falta de alguno de los elementos contenidos en la figura rectora produce la atipicidad de la conducta."[6]

Además que para que exista la ausencia de tipicidad, dice Asúa, se necesita estar en los siguientes dos presupuestos:

"a) Cuando no concurren en un hecho concreto todo los elementos del tipo descrito, en el Código Penal o en las leyes penales especiales, y puesto que son varias las relaciones y elementos de los tipos, distintas son también las hipótesis que pueden concebirse (atipicidad, propiamente dicha).
b) Cuando la ley penal no ha descrito la conducta que en la realidad se nos presenta con característica antijurídica (ausencia de tipicidad, en sentido estricto)."[7]

La antijuridicidad. Es lo contrario a lo permitido por el derecho, lo jurídico, esto es, sería como ir en contra del bien jurídico protegido por la norma penal.

[5] Boletín de Información Judicial, XIV p.262
[6] JIMÉNEZ DE AZÚA, Luis. Ob. Cit. P.177
[7] idem.

Causas de justificación. Estas se dan porque algún individuo ha actuado en una manera determinada sin ánimo de cometer ilícito, entonces no existe la voluntad de cometer transgresiones a las normas penales. Las causas de justificación son:

- *la legítima defensa.* Esta es una de las hipótesis en donde la ley se permite la violencia para defender un bien jurídico. Hay algunos autores, que dicen que la legítima defensa es única ya que se basa en el principio de que nadie puede ser obligado a soportar lo injusto.

Tan importante es esta figura jurídica que han surgido diferentes teorías, como la escuela clásica, la cual fundamenta a la legítima defensa en la necesidad, explicando que se presenta ante la imposibilidad de la presencia del Estado para repeler la agresión y proteger al injustamente atacado, siendo justo y lícito que éste se defienda.

Para la escuela positiva representa el ejercicio de un derecho y todo cuanto se haga para rechazar la agresión constituirá un acto de justicia social.

- *El estado de necesidad.* (art. 15 fracción V del Código Penal Federal) Este es el otro supuesto en donde la ley penal permite que se ejerza la violencia. Von Liszt, ha manifestado, el estado de necesidad es un estado de peligro presente, que amenaza los intereses protegidos por la ley y en el cual no queda otro recurso sino el de violar los intereses ajenos jurídicamente protegidos.

Una de las diferencias de la legítima defensa y del estado de necesidad es que en éste último se trata de evitar un peligro originado por terceros o por

causas no imputables al hombre; en la legítima defensa, el peligro surge del agresor y no por fuerza de la naturaleza. Otra diferencia es que en la legítima defensa, se tiene que ejecutar la conducta siempre en contra del agresor; en el estado de necesidad, el ánimo es para conservar alguno de los intereses legítimos.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación el estado de necesidad es una causa de justificación que por su naturaleza, choca con la legítima defensa, ya que en el estado de necesidad no existe defensa de una agresión, sino violencia contra un bien jurídico tutelado para salvaguardar otro bien jurídico, igualmente protegido por el derecho, de una situación de peligro no provocada dolosa o culposamente por el agente (semanario Judicial de la Federación, XLI. Sexta época,, 2ª. Parte, p. 31)

- *El cumplimiento de un deber*. El Código Penal Federal en su artículo 15 fracción VI, establece como causa de justificación, que ”…la acción o la omisión se realicen en cumplimento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho y que este último no se realice con el sólo propósito de perjudicar a otro.”

- *El ejercicio de un derecho.* Es un ejercicio de hechos permitidos por la ley (artículo 15 fracción VI del Código Penal Federal), acciones que el derecho no sanciona, que pueden ejercer en determinadas ocasiones, un claro ejemplo de este supuesto es el derecho que tiene un padre sobre sus hijos de corregirlos, pero esta corrección no debe ser excedente de acuerdo al artículo 16 del Código Penal Federal.

- *La obediencia jerárquica.* Esta se da cuando una persona obedecía a un superior jerárquico aún cuando su mandato constituyese un delito, si esta circunstancia no era notoria ni se probaba que el acusado la conocía. (un ejemplo se da cuando algún funcionario comete un ilícito por obedecer ordenes de su superior jerárquico o podría darse también en el ejercito cuando se le ordena a un soldado a realizar una determinada conducta).

- *El impedimento legítimo*. Dice López Betancourt. "…es un derecho de excepción"[8], ya que el impedimento legítimo es una causa de justificación porque son omisiones que contravienen la ley penal; pero la misma ley no expresa sino las normas de punibilidad, esta causa de justificación se refiere exclusivamente a los funcionarios del Estado encargados de la justicia penal en todas sus fases.

La imputabilidad. Imputar es atribuir, es decir, hacer responsable, de esto se desprende el que se diga que la imputabilidad tiene estrecha relación con la culpabilidad, es más hay ocasiones en que se llegan a tomar esas palabras como sinónimos, pero afirma Jiménez de Asúa "…la imputabilidad afirma la existencia de una relación de causalidad psíquica entre el delito y la persona.....y culpabilidad es un elemento característico de la infracción y de carácter normativo, puesto que no se puede hacer sufrir a un individuo las consecuencias del acto que le es imputable más que a condición de declararle culpable de él."[9] Por eso dice Jiménez de Asúa que es la diferencia de los conceptos. La imputabilidad es la capacidad de querer y entender es tener la capacidad mental y civil para desplegar una decisión. Por este motivo el hombre en materia penal debe ser capaz y entender para que pueda ser

[8] LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, ob. cit. P. 101.
[9] JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís, ob. cit. p. 302

imputable, o sea, que se le pueda fincar una responsabilidad penal, para que podamos decir que ese sujeto cometió un delito.

Inimputabilidad. Es la incapacidad de entender y querer (desear). Para Jiménez de Asúa los inimputables se clasifican por:

“ a) falta de desarrollo mental;
b) falta de salud mental;
c) trastorno mental transitorio; subdividido en:
i) embriaguez, y
ii) fiebre y dolor.”[10]

Pero también descalifica como causa de inimputabilidad al sexo o vejez, dice que ni los dolores menstruales ni dolor de parto o menopausia, así como tampoco la senectud causan estados psicopáticos o sicóticos, además especifica que esto no se debe por ser mujer o ancianos.

La culpa. Es un elemento esencial el delito, ya que no basta que un hecho sea antijurídico y típico, sino que también debe ser culpable.

El sistema causalista, concibe a la culpabilidad como el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto.

La teoría psicologista dice que la culpabilidad consiste en el nexo psicológico que une al sujeto con la conducta o el resultado material.

La teoría normativista afirma que entre el sujeto y la conducta o el resultado material existe también el nexo psicológico.

[10] Ibidem. pág. 312.

Y por último la teoría finalista afirma que la culpabilidad no es la reprochabilidad de la culpabilidad, sino de la conducta.

Para Jiménez de Asúa "…es la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica." [11]

La culpabilidad es un elemento básico del delito y es el nexo intelectual y emocional que une al sujeto con el acto delictivo (el nexo es la relación entre el sujeto y el delito).

Existen diferentes tipos de culpabilidad como es el dolo y la culpa, el primero de la voz latina *dolus* que quiere decir conciencia del hecho criminoso que se quiere cometer. Para los positivistas el dolo requiere para su existencia de voluntad, intención y un fin. El dolo se caracteriza en cuanto a la modalidad de su dirección en tres: El dolo directo, en donde el resultado se da conforme el agente lo buscaba, con su conducta. El dolo indirecto se da cuando el agente delincuente busca llegar a un fin sabiendo que las consecuencias serán otros actos delictivos y aun así decide cometerlo dejando a un lado el resultado principal. Dolo eventual el agente busca el resultado delictivo previniendo la posibilidad de otros resultados no deseados directamente.

En cuanto a la culpa, ésta, es la voluntaria omisión de la diligencia o prestancia debida, pese a haber calculado las consecuencias posibles y previsibles del propio hecho. Desde un punto de vista más amplio y general, es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia e impericia del agente causa un efecto dañoso.

[11] Vid. Supra.

Cuello Calón expresa “Existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley.”[12]

Por otro lado Carrara, expuso que “La culpa es una voluntaria omisión de diligencia, donde se calculan las consecuencias posibles y previsibles del hecho mismo”.[13]

Inculpabilidad, este supuesto ocurre cuando se dan determinadas causas o circunstancias extrañas a la capacidad de conocer y querer en la ejecución de un hecho realizado por un sujeto imputable, es decir, se va a dar cuando falte alguno de los elementos de la culpabilidad (conocimiento y voluntad) o falte un elemento del delito o que sea inimputable al sujeto. Eduardo López Betancourt dice que “La inculpabilidad consiste en la falta del nexo causal emocional entre el sujeto y su acto.”[14]

Condiciones objetivas. Para Beling son “…ciertas circunstancias exigidas por la ley penal para la imposición de la pena, que no pertenecen al tipo del delito y no condicionan la antijuridicidad y tampoco tiene carácter de culpabilidad.”[15] Para Celestino Porte Petit las condiciones objetivas no son elementos constitutivos del delito ya que no se requiere su existencia.[16]

Por el contrario Battaglini sostiene que la punibilidad si es un elemento del delito, por tal motivo condición de punibilidad se cuenta como elemento de la estructura del mismo, porque cuando no hay punibilidad no hay delito.[17]

---

[12] CUELLO CALÓN, Eugenio. “Derecho Penal”, Tomo I, 18ª ed. Edit. Bosch, Casa editorial, S.A. 1980, p.466.
[13] CARRARA, Francesco. “Derecho Penal”, Edit. Pedagógica Iberoamericana. México, 1995.
[14] LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. “Teoría del delito” 7º edición, Edit. Porrúa. México 1999, p.238.
[15] Citado por LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. “Teoría del delito”, 10º ed., Edit. Porrúa, México 2003. p. 247.
[16] Cfr. Ibidem. p.248.
[17] Cfr. Ídem.

Eduardo López Betancourt diferencia entre las condiciones objetivas de punibilidad y los elementos constitutivos del delito:

"a) Los elementos constitutivos integran el hecho vivificado por el elemento psicológico; las condiciones de punibilidad lo presuponen.

b) Los elementos constitutivos se refieren al precepto contra el cual se realizan; las condiciones de punibilidad se refieren a la sanción cuya aplicación suspenden.

c) Los elementos constitutivos son esenciales e imprescindibles para todo delito; las condiciones de punibilidad existen sólo excepcionalmente."[18]

Punibilidad. Es un elemento secundario del delito, ya que consiste en el merecimiento de una pena, por la comisión de un delito.

Excusas absolutorias. Las excusas absolutorias son aquellas que provocan que un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública. Para algunos autores son aquellas circunstancias específicamente establecidas en la ley y por las cuales no se sanciona al agente; ejemplo en el artículo. 151 del Código Penal Federal tenemos la evasión de presos en donde se cita que "no se aplicaran las penas correspondientes cuando un ascendiente, descendiente, el cónyuge, o hermanos del prófugo hayan ayudado a realizar tal acto;" y así mismo otro ejemplo lo encontramos en el artículo 400 párrafo II del mismo ordenamiento jurídico, se encuentra el encubrimiento de personas, "Cuando se trate de los ascendientes y descendientes consanguíneos o afines, el cónyuge, concubina

[18] LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, ob. cit p.249.

(o), parientes colaterales o los que estén ligados con el delincuente por amor, gratitud o estrecha amistad no se les aplicara pena alguna.”

El cuerpo del delito. Es el conjunto de elementos materiales que integran cada especie delictiva descrita por el código penal o una ley penal especial.

Se refiere a la averiguación de hechos, a la existencia fáctica del delito mientras que el tipo legal, es una idea rectora, para operar el proceso de subsunción de esa realidad delictiva (*hábeas delictus*) en el concepto descrito en la ley (tipo legal).

Así pues, nos damos cuenta de que en el artículo 168 párrafo 2ª del Código Federal de Procedimientos Penales define el cuerpo del delito como “El conjunto de los elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señale como delito, así como los normativos, en el caso de que la descripción típica lo requiera.”

En México dentro de su ordenamiento jurídico es utilizada la expresión *Corpus Delicti* en el sentido fundamental a que hace referencia la primera de las acepciones anteriormente citadas. *Corpus Delicti* es el hecho objetivo tanto permanente como transitorio, o, dicho de otra forma, la acción punible abstracta y objetivamente descrita como unidad de sentido en cada infracción.

Antaño, el cuerpo del delito era el conjunto de instrumentos utilizados para cometer el ilícito, así como las huellas de éste último. Y se puede distinguir entre cuerpo, objeto, sujeto, instrumentos, huellas o vestigios, y producto del delito.

En el derecho mexicano anterior a la reforma constitucional de 1993, el *corpus delicti* era el conjunto de elementos que integran la descripción típica (art. 168 del código federal de Procedimientos Penales). El cuerpo del delito se hallaba vinculado a la averiguación previa y a la instrucción del proceso. Era dato central en el ejercicio de la acción penal o de la consignación, en las órdenes de aprehensión o comparecencia, en los autos de formal prisión o de sujeción a proceso, y en los de libertad por falta de elementos para procesar o de "meritos" y por desvanecimiento de datos.

En la actualidad el mismo artículo 168 de dicho ordenamiento sigue estableciendo el cuerpo del delito formado éste por los elementos materiales que constituyen el hecho delictuoso según lo determina la ley penal.

La probable responsabilidad. Según el artículo 168 párrafo tercero del código federal de procedimientos penales "…se tendrá por acreditada la probable responsabilidad cuando los medios probatorios existentes, se deduzca su participación en el delito, la comisión dolosa culposa del mismo y no exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad."

Estoy de acuerdo con la mayoría de los autores, en que el delito es toda aquella acción u omisión que comete el ser humano, con la conciencia de crear o producir un hecho ilícito así estipulado por las leyes, pero además de que se necesitan cumplir con todos los elementos que integran un delito para que se afirme que se está cometiendo dicho presupuesto.

Como ya analice, un delito se conforma de una conducta, típicamente antijurídica, culpable y punible, pero además dichos delitos pueden ser instantáneos, permanentes y continuados.

Para el Código Penal Federal en su artículo 7º fracciones I, II y III. “Los delitos serán instantáneos cuando la consumación se agota en le mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos.

Por delitos permanentes o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo, y

Delitos continuados, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conducta y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.”

1.2 DEFINICIÓN DE DELITO FISCAL

En Nuestro país existen algunos antecedentes de los delitos fiscales sobre todo en materia aduanera. En la época de la conquista de México se dicto el bando real por los Reyes de España el 15 de octubre de 1532 en el cual previenen a los administradores de la Real Hacienda de la nueva España para que repriman el fraude fiscal cometido por personas que llevaban frutas y productos del nuevo mundo a vender a otras regiones, fuera del territorio conquistado, a efecto de que sin demora se cobraran los derechos del *Almoprifazgo* (impuesto aduanero).

El 22 de noviembre de 1801 se expidió el primer arancel general interino para el gobierno de las aduanas marítimas en el comercio libre del imperio.

Dentro del derecho penal se encuentra una rama llamada derecho penal fiscal a la cual se le asigno como contenido un grupo de normas que fija sanciones para los actos que violan los intereses de la hacienda pública.

Para Jiménez de Asúa "El derecho penal Fiscal es el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del estado una sanción penal determinada".[19]

El derecho penal fiscal tiene un carácter peculiar con respecto a la pena fiscal ya que dicha sanción es sustancialmente retributiva y pecuniaria, como es el caso de las multas fijas, proporcionales o sujetas a escalas de porcentaje, persiguiendo así una ventaja económica para el estado.

[19] JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, "Introducción al Derecho Penal", Edit. IURE, S.A. de C.V., México 2003. p.26.

Dentro del derecho fiscal no existe diferencia entre personas capaces e incapaces, sino para el existen solamente contribuyentes, para el fisco la obligación o bien jurídico vincula más al patrimonio que a las personas.

El derecho penal fiscal sanciona no solamente hechos delictivos sino también hechos u omisiones no delictivas, y también sanciona tanto a personas físicas como a personas morales y también es susceptible de imputar responsabilidad al incapaz de igual forma al menor que comete defraudación fiscal, aun también a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria como los *Agentes De Control***,** ya que también existen terceros por la figura jurídica de la solidaridad, aunque estos terceros solo pueden responder y ser sancionados por hechos propios.

El derecho penal fiscal en sentido amplio comprende el conjunto de principios y normas de carácter penal que la administración pública tiene a su alcance para reprimir a la delincuencia contra la hacienda pública.

Por delito fiscal se entiende cualquier conducta típica y culpable que viole la norma legal especial expresamente aplicable al caso y se produzca el efecto que la ley prohíbe o bien, se realice una conducta contraria a la que la ley ordena.

En materia tributaria la calificación de los delitos nacerá de un acto administrativo, como lo es el principio del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las que en ejercicio de dichas facultades encuentran determinada conducta que a su juicio es constitutivo de delito y de ahí nace la potestad de una autoridad administrativa. Entonces el inicio del ejercicio de la acción penal en contra de determinado contribuyente, se puede dar a partir de ese primer acto administrativo ya sea por una visita domiciliaria, revisión de gabinete, visita para verificar la expedición de

comprobantes fiscales o peor aun por una compulsa entre los proveedores y por un contribuyente incumplido en donde la autoridad fiscal se da cuenta de que el contribuyente ha incumplido y nacerán determinadas discrepancias que puedan ser constitutivas de un delito fiscal.

En este tipo de delitos por lo general no existe la flagrancia, por ello, en caso de que ocurra la comisión delictiva deberá presentarse una querella 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 existe una excepción, si puede existir la flagrancia en caso de contrabando, es decir, se da la flagrancia cuando el autor del delito es sorprendido en el acto de cometerlo, no es pues una condición intrínseca del delito, si no 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[20].

Así pues, en materia tributaria los delitos de este carácter deben ser objeto de una investigación previa con excepción del contrabando, que dicha investigación la realiza la autoridad administrativa como parte de un proceso administrativo que se convierte en un proceso penal, de ahí que el artículo 42 fracción VIII del Código Fiscal Federal le otorga valor probatorio a las actas administrativas, similar al de las actas de policía judicial, la que convierte a la autoridad administrativa en una autoridad investigadora de delitos en la practica, convirtiéndose así en una cuestión de dudosa constitucionalidad.

[20] Cfr. BUNSTER, Alvaro. “Flagrancia”, diccionario jurídico mexicano, p. 1455

Elementos constitutivos de delito de acuerdo al Código Federal de Procedimientos Penales:

- Conducta o hecho
- lugar, tiempo y circunstancia.
- Bien jurídico tutelado.

En lo que se refiere al lugar tiempo y circunstancias del delito, el primer requisito es el establecimiento en donde se ubique la fuente de riqueza generadora del tributo,[21] así pues nos encontramos que en el artículo 10ª del Código fiscal de la Federal se estipula cual será el domicilio fiscal del contribuyente identificándose en donde se encuentra dicha fuente de riqueza, de igual manera nos encontramos con el artículo 27 del mismo ordenamiento, en donde especifica la propia ley que el contribuyente debe dar toda la información necesaria relacionada con su identidad para un mejor control, de todos los gobernados que aportan o deben aportar su contribución, para el gasto público.

En materia penal todas las querellas penales presentadas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público se formulan con base en ejercicios terminales, en su mayoría se presentan las querellas en materia del impuestos sobre la renta (ISR), o del Impuesto Sobre el Valor Agregado (IVA). La autoridad hacendaría parece presuponer que la conducta de los contribuyentes es ilícita, antes de demostrar lo contrario, y con esta base inicia su actuación penal.

[21] Tributo del latín tributum, que significa toda la contribución que el gobierno exigía por capitación para sostener las obligaciones del estado y se llamaba así por que entre los romanos se repartía o pedía por tribus. Actualmente éste término en México se utiliza como sinónimo de contribución, usándolos como el género de los créditos fiscales.

Cuerpo del delito tributario de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación el cuerpo del delito es "…el conjunto de elementos objetivos externos que constituyen la materialidad de la figura delictiva descrita concretamente por la ley penal"[22].

Algunos tratadistas dicen que el cuerpo del delito esta constituido; por la realización histórica, espacial y temporal de los elementos contenidos en el tipo que describe el delito.[23]

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 o sujeción a proceso."[24] Es decir que el cuerpo del delito incidirá en el ánimo del juzgador para que a su juicio determine que existen los elementos necesarios que hagan presuponer la conducta típica, punible y antijurídica realizada por el infractor de la norma tributaria.

Por ello si el cuerpo del delito es un conjunto de elementos que integran la descripción típica de la ley en materia fiscal por lógica jurídica deben de encontrarse los elementos de dicha conducta ilícita dentro de las actuaciones, investigadoras de las autoridades administrativas de comprobación.

La autoridad administrativa, en materia hacendaría es la responsable y tiene la obligación de acreditar los elementos del cuerpo del delito, para demostrar que existen elementos suficientes para iniciar un proceso penal en contra de algún contribuyente moroso. Para comprobar la existencia del delito

[22] Tesis 93 segunda parte de compilación 1917-1975.
[23] Cfr. ARILLA BAZ, Fernando. "El Procedimiento Penal en México", 13ª. Ed., Méx. Edit. Kratos, 1971,p.78
[24] CASACOV BELAUS, Gustavo ob. Cit. p.787

deben darse los siguientes elementos; el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago, residencia fiscal, causación impositiva, declaración incorrecta o la falta de esta, estos elementos son todos los que configuran la relación tributaria.

1.3 BIEN JURÍDICO TUTELADO.

Para determinar que es lo que se entiende por bien jurídico tutelado es necesario que el legislador limite, en el momento de la creación de los tipos penales y de imponer sanciones penales a dichos comportamientos, perfectamente bien la cosa tangible e intangible que se encuentre dentro del terreno de la realidad humana, como un valor mayor para salvaguardarlo.

De ahí que el bien jurídico se entienda como: las condiciones necesarias, según la observación empírica, de un correcto funcionamiento de los sistemas sociales, cuando tales condiciones se traducen en las concretas posibilidades de participación del individuo en los procesos de interacción y comunicación social.

Mir Puig considera como principal el papel que tiene el individuo como ente único e inigualable. Para este autor los bienes jurídicos son "…las condiciones necesarias, según la observación empírica de un correcto funcionamiento de los sistemas sociales, que tales condiciones, respecto del individuo, se traduzcan en concretas posibilidades de participación del individuo en los procesos de interacción u comunicación social confiando en el respeto de la propia esfera de libertad particular por parte de los demás."[25]

Para ser bien jurídico será necesario que los intereses que lo encarnan tengan la común valoración positiva y esencia, es decir, que sean intereses generalmente apreciados por la mayoría de la población que siente la necesidad de que se les proteja de lo contrario no será propiamente un Bien Jurídico.

---

[25] Citado por GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, "La Teoría del Bien Jurídico en el derecho Penal", Edit. Pereznieto, México 1995.

Entonces, la frase Bien Jurídico, podría definirse como aquel valor respetable por una sociedad y que por lo tanto es necesario proteger, y para determinar dicha necesidad de protección de un bien jurídico deben darse las siguientes tres características.

1.- Cuando exista una clara necesidad social de que sea protegido;
2.- Cuando con cierta frecuencia se ponga en peligro o se lesiona y;
3.- Cuando su lesión produzca sentimientos reales de amenaza.

El bien jurídico protegido es el objeto de la protección de un concreto interés social, individual o colectivo reconocido y protegido por el Estado a través de la ley penal.

En materia fiscal al referirme al bien jurídico que tutelan los delitos Fiscales previstos en el Código Fiscal de la Federación es hablar exclusivamente de aquellos que van referidos a la protección del Fisco o de la Hacienda Pública, desde una perspectiva patrimonial. Aunque González-Salas dice que "…no considera adecuado que se hable de forma genérica de los delitos fiscales en aquellos tipos legales contemplados en el Código Fiscal de la Federación, que no protegen propiamente al Fisco o a la Hacienda Pública[26] como son el contrabando, el contrabando equiparado, contrabando calificado y todos los delitos cometidos al Registro Federal de Contribuyentes.

La finalidad del derecho Fiscal es la recaudación íntegra y oportuna de los impuestos para cubrir los gastos públicos para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad así como también organizar el gasto público destinando su respectivo presupuesto a cada una de las instituciones Estatales, que permiten al Estado cumplir con sus funciones. De tal manera

[26] GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, "Los Delitos Fiscales" Edit. Pereznieto, Méx. 1995. p. 27.

que la protección de los tipos penales previstos en el Código Fiscal de la Federación no es la función que tiene la contribución, si no la protección del funcionamiento del sistema fiscal que el legislador ha diseñado para que el contribuyente cumpla efectivamente sus obligaciones fiscales.

El bien jurídico protegido en materia Fiscal es el funcionamiento del sistema fiscal diseñado por el legislador y dentro del cual el fisco o la hacienda Pública como bien jurídico particulares solamente son protegidos por los tipos legales que implican una afectación patrimonial a dichos conceptos como sucede con los tipos de defraudación fiscal y del contrabando por ejemplo, sin que sea obstáculo para que también estos tipos legales dañen o pongan en peligro el funcionamiento del sistema fiscal. Se dice que el objeto de protección de los delitos fiscales previstos en el código penal federal son los interese o bienes tutelados por el Derecho Fiscal Penal.

En cuanto al fin del derecho fiscal es la necesidad social de recaudar integra y oportunamente los impuestos para cubrir los gastos públicos para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad, así como la organización de las instituciones orgánicas y políticas que permiten al Estado cumplir sus funciones.

La doctrina penal establece una clasificación del bien jurídico que los tipos penales hacendarios protegen:

- *La fe pública*. Se cree que los datos que se ocultan a un requerimiento formal se pueden tratar como falsedad. Para González-Salas la Fe Pública, no es un bien jurídico que protejan los delitos previstos en ya mencionado ordenamiento ya que el delito no solo se da con la acción de ocultar o no enterar al fisco,

"…sino con el fin de que se produzca un resultado ulterior que es la evasión[27] o la elusión[28] del pago del impuesto, obteniendo de esta forma que no se vea disminuido el patrimonio del sujeto deudor."[29]

Yo estoy totalmente de acuerdo con este autor ya que si se lesionara la Fe Pública se caería en el tipo penal de la Falsedad de Declaración.

- *El deber de lealtad para con el Estado*. Si con los contribuyentes tienen el deber de iniciativa fiscal, consistente en cumplir las obligaciones fiscales bajo amenaza de ser sancionados penalmente no podría ser considerado que el bien jurídico protegido es el deber de lealtad hacia el estado cuando se esta amenazando con penas el incumplimiento a esta obligación.

- *El patrimonio.* Los delitos señalados en el código fiscal federal como los delitos contra la propiedad protegen el mismo bien jurídico el patrimonio de la hacienda pública o el erario público. Aunque hay que señalar que el patrimonio en materia fiscal penal no se debe tomar en sentido del patrimonio como propiedad así estipulado en la ley penal, sino como el patrimonio Nacional el de la Hacienda Pública. Hay que recordar que el Código Penal Federal tiene un capitulo especifico para los delitos contra las Personas en su Patrimonio, o sea que son delitos de naturaleza privada. Así que dice González-Salas "el Fraude Fiscal debe definirse como un delito de enriquecimiento indebido porque el contribuyente que se sustrae a sus obligaciones fiscales obtiene mediante su actividad ilícita una renta injusta ya

[27] Evasión.- es el sujeto pasivo del impuesto realiza actos u omisión fraudulentas, valiéndose de medios no permitidos por las leyes. Carrasco Iriarte, Hugo. "Diccionario de Derecho Fiscal", Edit. Oxford.
[28] Elusión.- se da cuando un posible contribuyente evita el nacimiento de la obligación tributaria (y por tanto, del impuesto), utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho punible. Carrasco Iriarte, ob. cit.
[29] GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, ob. Cit. Pág.29.

al disfrutar gratuitamente de los servicios públicos sin pagar su costo, el cual recae sobre el resto de los contribuyentes."[30]

Recordemos que la misma constitución enmarca la obligación de contribuir de manera proporcional y equitativa para el gasto público, por ello creo que los tipos penales que contempla el propio Código fiscal de la Federación si protegen el bien jurídico del patrimonio pero no como una forma particular sino como un interés social, de un interés supraindividual.

- *El erario público*[31]. Cuando se lesiona el patrimonio de la hacienda pública, se lesiona el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía nacional lesionando así a la inversión, el ahorro, el empleo, y la redistribución de la renta. González-Salas aduce que no es que al cometer un delito fiscal se afecte de forma directa a las Arcas del Erario Público, sino al ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta.

Aunque podría decirse que en sí el bien jurídico tutelado por el Código Fiscal Federal es el patrimonio del Erario Público protegiendo así el orden económico Nacional.

Algunos autores señalan que el bien jurídico primordialmente protegido es el patrimonio del Erario Público y con la protección penal de éste se protege en forma mediata el orden económico. También dice González-Salas, "…se afirma que los delitos fiscales se afectan al patrimonio, pero no se

[30] Ibidem pág. 32
[31] Erario Público; es el tesoro público de una nación provincia o pueblo, el mencionado tesoro está destinado a cubrir los gastos necesarios para el cumplimiento de sus fines, y lo constituye la masa de recursos monetarios y medios de pago que tengan. Carrasco Iriarte, ob. cit.

admite como posible considerar que el delito fiscal son una forma de defraudar sino que se trata de un delito distinto “.[32]

En los delitos fiscales se “…menoscaban las posibilidades del Estado de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa”.[33]

[32] GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, Ob. Cit. pp. 34 y 35.
[33] Fernández, citado por GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS Raúl. Ob. Cit. p.35

1.4 CALIDAD ESPECÍFICA DEL SUJETO PASIVO

Se puede decir que es el titular del bien jurídico tutelado el sujeto pasivo. Aquí en materia fiscal también se plantean los temas de la calidad especifica y de la pluralidad especifica.

Sólo quien reúna las condiciones necesarias y suficientes para ser titular del mismo podrá ser sujeto pasivo. Algunos tipos legales no exigen calidad especifica para ser sujeto pasivo, todos pueden ser titulares del bien, hay coherencia entre el tipo penal y los sucesos de la vida. Por el contrario, existen otros que sí exigen calidad especifica y solamente quien la satisfaga podrá ser pasivo, ejemplo infanticidio, parricidio, etc. en algunos casos la esfera del pasivo está reducida y en otros ampliada.

En todo delito debe existir un sujeto pasivo, sin olvidar que "…no se da un delito sobre si mismo, porque no es admisible un desdoblamiento de la personalidad humana de modo que esta pueda considerarse, a un mismo tiempo, desde cierto punto de vista, como sujeto activo, y desde otro, como sujeto pasivo del delito".[34]

Y cuando la conducta del sujeto recae sobre si mismo, no viene a ser sujeto pasivo, sino objeto material del hecho delictuoso.

Sujetos del delito. En el derecho penal, se habla constantemente de dos sujetos que son los protagonistas del mismo: sujeto activo y pasivo.

"Sujeto pasivo: es la persona física o moral sobre quien recae el daño o peligro causado por la conducta realizada por el delincuente. Por lo general, se le

[34] Bettiol, "Derecho Penal. Parte general". Editorial Themis. Bogota. 1965. p. 307.

denomina también victima u ofendido, en cuyo caso una persona jurídica puede ser sujeto pasivo de un delito, como los delito patrimoniales y contra la nación, entre otros. Estrictamente, el ofendido es quien de manera indirecta reciente el delito; por ejemplo los familiares del occiso. En principio cualquier persona puede ser sujeto pasivo; sin embargo, dadas las características de cada delito en algunos casos el propio tipo señala quien puede serlo y en que circunstancias".[35]

El Sujeto Pasivo puede ser:

- La persona física, sin limitaciones después de su nacimiento.
- La persona moral o jurídica sobre quien recae igualmente la conducta delictiva, lesionando bienes jurídicos tales como el patrimonio (robo, fraude, et.) o el honor de los cuales puede ser titular.
- El Estado, como poder jurídico, es titular de bienes protegidos por el ordenamiento jurídico penal y en tal virtud puede ser ofendido o víctima de la conducta delictiva (Delitos contra la seguridad exterior de la Nación, delitos patrimoniales que afectan bienes propios, etc.).
- La sociedad en general, como en el caso de los delitos contra la economía pública y contra la moral pública (corrupción de menores, lenocinio, etc.).

Los delitos pueden clasificarse en orden a los sujetos pasivos:

a) Personales, cuando la lesión recae sobre una persona física,
b) Impersonales, cuando dicha lesión recae sobre una persona moral, el estado o la Sociedad en general.

[35] AMUCHATEGUI REQUENA, Griselda."Derecho Penal", segunda Edición, Edit. Oxford, México 2000. p. 307.

Con respecto al tema que me atañe, La Participación De La Secretaría De Hacienda y Crédito Público en el Procedimiento Penal seguido por los Delitos Fiscales, el ofendido por dichos delitos fiscales sería el Estado de manera general, representando por el poder Ejecutivo quien a su vez delega funciones a sus Secretarías, correspondiendo así la representación del Estado en materia fiscal a la Secretaria De Hacienda y Crédito Público quien se convertiría en el Sujeto Pasivo de los Delito Fiscales ya que dicha secretaría es la encargada de salvaguardar recaudar y administrar el Erario Público, constituido éste por las contribuciones de todos los gobernados, de ese modo dicha secretaría seria el titular del bien jurídico tutelado por la ley penal, conformando así los tipos penales que contempla el propio Código Fiscal de la Federación para protección de dicho bien jurídico.

1.5 COMPETENCIA

La competencia es el límite de la jurisdicción, la constitución en su artículo 16 señala: “nadie puede ser molestado... mediante mandamiento escrito de autoridad competente”.

Existe una gran diferencia entre jurisdicción y competencia, aunque muchos autores y aun los mismos legisladores utilizan ambas palabras como sinónimos.

La jurisdicción es la función del Estado de decir el derecho.

La competencia es el límite de esa función por lo tanto no son sinónimos.

Para Guiseppe Chiovenda “…es el conjunto de causas en que se puede ejercer la jurisdicción”.[36]

Kelley Hernández hace una clasificación de la competencia:[37]

1.- ***La competencia subjetiva***, la cual se refiere a la persona física titular del órgano, la cuál debe tener la característica de ser imparcial para poder ser competente, ya que diversas circunstancias de carácter personal pueden ocasionar su incompetencia subjetiva dando lugar a tres figuras que son :

a) **Los impedimentos**; son esas cuestiones que pueden influir en el ánimo del juzgador por ser de carácter personal, entonces dejaría de ser imparcial.

[36] CHIOVENDA, Guiseppe. “Instituciones del Derecho Procesal Civil”, vol. II, pág. 175.
[37] Cfr. KELLEY HERNÁNDEZ, Santiago A. “Teoría del Derecho Procesal”. 2º ed., Edit. Porrúa, México 1999.

b) **La excusa**; al conocer el titular de un órgano jurisdiccional de la existencia de un impedimento para conocer de un negocio deberá excusarse inmediatamente.
c) **La recusacion con causa**; el litigante puede recusar al juez que no se haya percatado de algún impedimento o que este no se haya excusado.

2.- ***La competencia objetiva***, esta se refiere al órgano jurisdiccional con independencia de la persona física que sea el titular, y también existe una clasificación de este tipo de competencia:

a) **En razón del territorio**; implica una división geográfica. Territorio es el ámbito espacial dentro del cual el juez puede ejercer validamente su función jurisdiccional. Para la mejor organización judicial en nuestro país la Federación y Entidades Federativas han organizado los Partidos Judiciales, Circuitos Judiciales, Fracciones Judiciales o Distritos Judiciales.
b) **En razón de la materia**; surge por la especialización del trabajo jurisdiccional, ya que pueden existir para cada materia, la materia civil, la penal, familiar, mercantil, etc. Ya sea del fuero común o del fuero federal.
c) **Por razón del valor** (cuantía); en los juzgados menores o de paz conocen asuntos de poco monto o importancia, en donde no hay mucha solemnidad, los trámites son ágiles y el juzgador actúa como un amigable componedor.
d) **Por razón del grado**; se da cuando existen dos instancias, en la primera instancia conoce un juez de primer grado y en la segunda instancia los órganos de apelación. Por regla general un juez de la

primera instancia no puede conocer de asuntos de la segunda y viceversa.

e) **Por razón del turno**; es una forma de distribuir el trabajo. El turno puede ser por fechas, por horas (ejemplo: todos los asuntos que se presenten en determinados días corresponden a un juzgado y así sucesivamente)

3.- ***Otras clasificaciones***

a) ***Por prevención*****;** ésta se da cuando dos o más órganos son competentes para conocer de un negocio, la prevención provoca que sólo uno termine por ser le competente.

b) ***Por acumulación****;* cuando un juez originalmente no es competente de un negocio determinado, puede serlo posteriormente porque se le acumule otro proceso al que ya estaba conociendo, ésta competencia se da por:

1.- *Por conexidad*; se da porque a los juicios los componen tres elementos; los sujetos, las acciones y las cosas, y cuando hay conexión entre sí y tienen en común dos de dichos elementos se pueden tramitar en un solo expediente y que se resuelva con una sola sentencia.

2.- *Por atracción*; se dan en el caso de los juicios universales. Un juez se convierte en competente para conocer de todos estos asuntos cuando todos tienen la característica de que sean asuntos relacionados y por tanto el juez que esta conociendo del negocio los atraiga.

Los interesados pueden objetar la competencia de un órgano mediante la inhibitoria y la declinatoria:

- ***La inhibitoria***, se debe intentar ante el juez que se considera competente, tramitándose como un incidente.
- ***La declinatoria***; se propone ante el juez incompetente, pidiéndole que se abstenga del conocimiento del negocio y remita los autos al juez considerado competente, se hace valer como excepción y se plantea al contestar la demanda.

LA COMPETENCIA EN MATERIA FISCAL.

Los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación son delitos federales o del orden federal, ya que como dice el artículo 50 fracción I de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; son los delitos del orden federal.

a) los previstos en las leyes federales y, ...
e) aquellos en que la federación sea sujeto pasivo.

Resultando por tal motivo competentes, por virtud de la federalidad, para su conocimiento las autoridades de la Procuraduría General de la República, los juzgados de Distrito que conozcan de procedimientos penales y los Tribunales Unitarios de Circuito, llevándose acabo como consecuencia los procedimientos penales conforme al Código Federal de Procedimientos Penales.

II.- DE LA AVERIGUACIÓN PREVIA

2.1 DE LA DENUNCIA Y QUERELLA.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos encontramos dentro de su artículo 16 que existen algunos requisitos para que se pueda iniciar una Averiguación Previa y en su caso para que el titular de la acción penal la ejercite, como podemos observar en el párrafo 2º de dicho artículo habla sobre los requisitos de procedibilidad los cuales son: la denuncia y la querella.

La ***Denuncia*** (notitia criminis). Es la relación de actos que se suponen delictuosos, hecha ante la autoridad investigadora (Ministerio Público) con el fin de que ésta tenga conocimiento de ellos.

También se puede definir como el acto procesal mediante el cual se hace del conocimiento de la autoridad, generalmente el Ministerio Público (existe la posibilidad de que en caso urgente reciba la policía Judicial), el relato de ciertos hechos que pueden ser constitutivos de algún ilícito.

Otra definición de la Denuncia nos la aporta Osorio y Nieto quien dice que "…es la comunicación que hace cualquier persona al Ministerio Público de la posible comisión de un delito perseguible de oficio".[38]

[38] OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto. "La Averiguación Previa", 15º ed., Edit. Porrúa, México 2005. p. 9

“Denuncia en Materia Penal. Su connotación. Por denuncia en materia penal debe entenderse la noticia que tiene el Ministerio Público de la existencia de un hecho delictuoso, motivo por el que en tratándose de un delito perseguible de oficio es suficiente que el acusador público tenga esa noticia, para que esté en aptitud de ejercitar la correspondiente acción penal.”[39]

Artículo 116 del Código Federal de Procedimientos Penales que al texto dice: “Toda persona que tenga conocimiento de la comisión de un delito que deba perseguirse de oficio, está obligada a denunciarlo ante el Ministerio Público y, en caso de urgencia, ante cualquier funcionario o agente de policía.”

Este artículo nos da el fundamento de la denuncia como un requisito de procedibilidad para iniciar las investigaciones de un posible ilícito y después de comprobado el Cuerpo del Delito y la Probable Responsabilidad el Ministerio Público pueda ejercitar acción penal. De ésta forma nos damos cuenta que la propia ley, obliga a todos los gobernados a cumplir con un derecho y obligación moral, y así tener una mejor convivencia social.

La denuncia puede presentarse de dos formas; ya sea de manera verbal o escrita, así manifestado en el artículo 118 del Código Federal de Procedimientos Penales, ante el Agente del Ministerio Público, y podrá ser presentada por cualquier persona o autoridad, aun de manera anónima. Un claro ejemplo de que dicha denuncia puede ser presentada por cualquier persona la encontramos dentro de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada artículo 38, en donde ésta ley señala que la denuncia se pueda realizar de forma anónima, esto es, que se puede denunciar cualquier hecho que pueda constituir un delito que sea perseguible de oficio sin que se tenga

[39] Tesis de jurisprudencia VII P.J./21. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, febrero de 1997. Novena Época. Tribunal Colegiado en Materia Penal del Séptimo Circuito. P.620.

conocimiento del nombre del que acusa o denuncia. Podemos darnos cuenta de que claramente se esta violando una garantía de seguridad jurídica que contempla nuestra Carta Magna en su artículo 20 apartado "A" fracción III, en donde señala que "se le deberá informar al inculpado quien o quienes lo acusan, pero ese sería otro tema, el cual por obvias razones no estudiaremos en este momento."

Clases de denuncias.

Moras Mom, afirma que existen tres clases de denuncias:

"- *La facultativa,* que podemos equiparar a la querella pues su formulación se deja en manos del ofendido por el delito;
- *la obligatoria*, que impone la ley bajo amago de sanción si no se cumple, generalmente referida a los servidores públicos y a ciertos profesionistas, como los médicos cuando en ejercicio de su profesión toman conocimiento de la existencia de algún delito contra la vida o la integridad corporal; y
- *la prohibida*, tipo de denuncia ajena a nuestra legislación, que en aras de mantener incólume el núcleo de la familia –argumento de dudosa validez- veda la posibilidad de denunciar a algún sujeto con el que se tenga parentesco muy cercano (cónyuge, ascendientes o descendientes, hermanos)"[40].

De las diferentes y a la vez muy parecidas definiciones de la denuncia se pueden desprender tres puntos importantes que las integran:

1.- La relación de actos. Es decir, se debe exponer lo que ha sucedido, no es necesario el deseo de que se persiga al autor del delito, y puede realizarse de forma oral o por escrito.

[40] Moras Mom citado por: HERNÁNDEZ PLIEGO, Julio Antonio. "El Proceso Penal Mexicano", Edit. Porrúa, México, 2002. P.178.

2.- Debe realizarse ante autoridad investigadora. Se debe llevar a cabo ante el representante social (Agente del Ministerio Público), o de acuerdo con el Código Federal de Procedimientos Penales en su art. 3º fracción I, se puede presentar solamente en casos urgentes ante la policía judicial teniendo ésta la obligación de dar cuenta de inmediato al Ministerio Público.

3.- Puede ser hecha por cualquier persona, incluso los funcionarios públicos pueden hacerlo así lo encontramos en el artículo 117 del Código Federal de Procedimientos Penales habla de que toda persona que en ejercicio de funciones públicas tenga conocimiento de la probable existencia de un delito que deba perseguirse de oficio, está obligada a participarlo inmediatamente al Ministerio Público, transmitiéndole todos los datos que tuviere, poniendo a su disposición, desde luego, a los inculpados, si hubieren sido detenidos.

*La **Querella**.* Tanto en nuestra legislación penal subjetiva como adjetiva nos encontramos con que la palabra querella la usan como sinónimo de queja y petición de parte ofendida.

Una de tantas definiciones de querella es la relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga al autor del delito.

De ésta definición, podemos percatarnos de que, para que a una querella se le de seguimiento es necesario que se cumplan determinados requisitos legales, los cuales son:

1.- Que se haga una relación de hechos delictuosos, al igual que la denuncia, se puede presentar de forma verbal o escrita. Esta relación debe contemplar todos los hechos que sucedieron para integrar el acto u omisión sancionado por la ley penal.

2.- Que sea presentada por el ofendido, ya que en los delitos que se persiguen por querella, o a petición de parte ofendida, se estima que hay un interés particular. En el supuesto de que el ofendido sea una persona moral, si puede ser representado en la formulación de la querella, cumpliendo los requisitos estipulados en la ley. (según el artículo 120 y siguientes del Código Federal de Procedimientos Penales)

3.- Y por último que se manifieste la queja y se exteriorice el deseo de perseguir al autor del delito.

Para Osorio y Nieto. "La querella puede definirse como una manifestación de la voluntad, de ejercicio potestativo, formulada por el sujeto pasivo o el ofendido con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie e integre la averiguación previa."[41]

Las personas facultadas para formular la querella, de acuerdo con el Código Federal de Procedimientos Penales, son:

Las que tengan un bien jurídico que tutele la ley penal y que éste haya sido motivo de algún ilícito. En éste caso hacemos alusión al ofendido, como la persona indicada para promover dicha facultad:

[41] OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto, ob. cit. p.9

En una definición estrictamente legal tenemos que según una jurisprudencia existen diferentes tipos de querella, las cuales ha definido como:

1. Querella necesaria. Es cuando la ley exige la querella para la prosecución de un delito, basta, para que aquella exista, que el ofendido ocurra ante la autoridad competente, puntualizando los hechos en que hace consistir el delito.[42]

2. Querella de parte. Hay delitos, como el de calumnia, en que es indispensable la querella de parte para que pueda procederse contra el autor, y es inconcuso que la querella es también requisito indispensable para que pueda dictarse el auto de formal prisión, puesto que, según el artículo 19 constitucional, es necesario que esté debidamente comprobado el cuerpo del delito, y como sin querella no puede instruirse proceso al presunto responsable, es necesario que dicha querella exista, para que pueda dictarse un auto de formal prisión,[43]

3. Querella irregular o no ratificada. No interrumpe la prescripción. Si la querella se formuló por persona que carecía de facultades para ello, o no fue ratificada, no interrumpe el término de la prescripción, y si los requisitos anotados se subsanan después de que ha corrido el término, debe declararse que ha operado esa causa extintiva de la acción penal porque la querella posterior no puede convalidar la precedente.[44]

[42] Cfr. Quinta época apéndice 1917-1985. Segunda parte, pág. 462.
[43] Cfr. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1975, segunda parte, pág. 556
[44] Cfr. Tribunales Colegiados de Circuito, informe 1988, Tercera Parte. Pág. 1089.

En éste momento creemos prudente hacer una distinción entre ambas definiciones, ya que, aunque las dos son utilizadas como requisitos para que el Ministerio Público de inicio a una investigación de algún delito, tienen algunos puntos que las distinguen y diferencian, como lo veremos en el siguiente cuadro.

Denuncia	**Querella**
- Deber jurídico establecido en la ley.	- Derecho público subjetivo, ejercicio potestativo.
- Requisito de inicio de legalidad, para que el Ministerio Público desarrolle en forma oficiosa y obligada una investigación y en su caso ejercite acción penal.	- Requisito de procedibilidad, para que el Ministerio Público desarrolle su investigación en forma obligatoria y en su caso ejercite acción penal.
- Formulada por cualquier persona.	- Formulada por el ofendido o victima.
- La narración de hechos posiblemente delictivos.	- Pretensión de quien la formula compuesta por una narración de hechos delictivos y la imputación de ellos en un sujeto al que se lo imputa.

- No existe la figura jurídica del perdón y con ello la figura de la extinción de la acción penal por dicho perdón.	- El que imputa tiene la facultad de otorgar el perdón y aquí si se puede causar la extinción de la acción penal.
- No es divisible.	- Por regla general es divisible y por excepción es indivisible.

2.2 LA DECLARATORIA DE PERJUICIO.

Declaración definida como; la manifestación, explicación, interpretación o confesión que se toma u obtiene de la exposición que hace el sujeto sobre sus propios actos, o de la que puede hacer un tercero con facultades reconocidas para ello sin ser autoridad, o de la que formula la autoridad con referencia de ellos para establecer cargas y acelerar la determinación de causas.

Abordaremos el tema dando una pequeña definición de lo que se entiende por Perjuicio Fiscal para posteriormente entender el porqué la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de hacer una estimación del daño que sufrió o pudo sufrir por la comisión u omisión de un delito dando como consecuencia que presente una *declaratoria de perjuicio* ante el representante social para que éste ponga en movimiento al órgano de investigación y judicial en su momento.

Perjuicio Fiscal. "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 pecuniario, 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"[45]

[45] QUINTANA ACEVES, Federico. "Perjuicio Fiscal", Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo IV p.2387.

Y según esta definición *la declaratoria de perjuicio* solamente se debe presentar y surtir efectos en ciertos delitos fiscales, como son; el delito de contrabando y al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, ya que para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda hacer dicha declaratoria debe comprobar que efectivamente se cometió o pudieron cometerse los delitos antes señalados, toda vez que no podría basarse esa declaratoria en supuestos o hechos ficticios sino que deben ser hechos materiales y no como los demás delitos que contempla el Código Fiscal de la Federación que solamente son hechos basados en conjeturas originadas de revisiones de contabilidad compulsas entre proveedores, etc. Es así como se establece que para iniciar el proceso penal fiscal, además de la querella, la autoridad hacendaría debe emitir una declaración, en el sentido de que el fisco federal ha sufrido algún perjuicio (contemplado dentro del artículo 92 fracción II y III del Código Fiscal de la Federación) motivado por la conducta del delincuente. De no hacerlo el Ministerio Público debe suspender todas las diligencias de la averiguación previa hasta que la respectiva declaración sea presentada.[46]

En materia Fiscal, la denuncia, la querella y la declaratoria de perjuicio son prioritariamente funciones del fisco. Es él quien toma el carácter de coadyuvante del Ministerio Público (tema que estudiaremos en capítulos posteriores), es decir que, conjuntamente con éste y a través de funcionarios que designe, debe actuar a favor de la administración pública federal contribuyendo y ayudando a sus fines. Quedando esta coadyuvancia sujeta a los términos que el Código Federal de Procedimientos Penales tenga regulados para el caso.

[46] Cfr. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. “Derecho Procesal Penal”. Edit. IURE editores, México, 2003. p.83.

2.3 INVESTIGACIÓN DEL DELITO.

Tenemos que la palabra *investigación* significa indagar, de ahí que la declaración que se hace ante el Ministerio Público sea llamada indagatoria y la que se hace ante el juez es la primera declaración preparatoria. Esta indagación que hace el Ministerio Público la hace con la ayuda de todos los medios de prueba que tiene a su disposición, de este modo, se encamina a la búsqueda recolección y ordenamiento de todos aquellos elementos que puedan ser constitutivos de un delito y así pueda integrar tanto el cuerpo del delito como la probable responsabilidad de un inculpado.

La voz a*veriguación*, dice Marques Piñero, proviene de *ad*, *a* y *verificare*, *verum*, verdadero; y *facere*, hacer, cuyo significado sería el de indagar la verdad hasta conseguir descubrirla.

Utilizadas como sinónimos la investigación o averiguación del dato histórico, resulta de vital importancia en el proceso mismo, pero, no se puede decir que la averiguación, con todas sus complicaciones, sea el único objeto que estudia el derecho procesal penal. La averiguación e investigación de los delitos ha encontrado desde hace muchísimo tiempo su propia autonomía, de manera que también es objeto de la criminalística.

Aunque la investigación no es siempre una actividad ajena al proceso jurisdiccional, en esta fase, el Ministerio Público realiza una investigación anticipada, previa, preliminar o preparatoria a la que habrá de sucederse en la instrucción judicial, en donde se confirmarán o rechazarán los datos que originalmente arrojó la Averiguación Previa.

Una de las tantas diferencias que existe entre la función investigadora y la función probatoria es que, mientras en la investigación se trata de conocer la verdad histórica, en la actividad probatoria se trata de confirmar el dato afirmado. Igualmente, en la investigación se desconoce el dato, en tanto que en la actividad probatoria se supone conocido el dato o hipótesis y sólo se trata de confirmar o rechazar a través del procedimiento correspondiente.

Dentro de la averiguación previa, contemplada por la doctrina como la etapa preprocesal, se lleva a cabo la investigación de los hechos posiblemente delictuosos, para que el mismo Ministerio Público pueda decidir sobre el ejercicio o el no ejercicio de la acción penal con base en el conocimiento de la verdad histórica, el mencionado *artículo 21 constitucional,* da al Ministerio Público, por un lado la función investigadora auxiliado por la Policía Judicial, y por otro, una amplia garantía para los gobernados, ya que, solamente el Ministerio Público puede investigar delitos, de manera que la investigación se inicia desde el momento en que ésta autoridad tiene conocimiento de un hecho posiblemente delictivo, a través de una *denuncia* o *querella* o por una *declaratoria de perjuicio* hecha por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tienen por finalidad; decidir con firme base jurídica, sobre el ejercicio o abstención de la acción penal.

Y nos damos cuenta de que, como dice Silva Silva, en nuestro país el Ministerio Público no solamente tiene la encomienda de investigar los delitos, sino que además tiene la facultad y facilidad para probar su dicho.[47]

[47] Cfr. SILVA SILVA, Jorge Alberto, "Derecho Procesal Penal", 2º ed., Edit. Oxford, México 1999. p. 253 y 254.

Existen tres principios procesales, que facultan la investigación de los delitos:

1.- Principio de Legalidad Judicial. Contemplado en el artículo 21 constitucional que a la letra dice "la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial..." Esto quiere decir que las autoridades administrativas no pueden sentenciar a ninguna persona, pero además le otorga al Ministerio Público la facultad de investigar el delito; un claro ejemplo se da en el caso del Ministerio Público, en el que siendo éste un órgano administrativo, su función es la de la investigar y perseguir los delitos, ya sea a nivel federal o local, no puede ni siquiera aprehender si no es por medio de una orden judicial, además también existen jueces administrativos que no tienen la facultad para imponer penas a persona alguna, sino solamente pueden sancionar con multas a las personas que cometen infracciones. Alberto del Castillo nos dice que la constitución les permite únicamente dos tipos de sanciones, que son:

" a) *Multa*. (Pago de una cantidad de dinero en efectivo y a favor del Estado), la cual no podrá ser mayor al ingreso diario de la persona sancionada; y,

b) Arresto. (Administrativo, que no es judicial), que nunca podrá exceder del termino de treinta y seis horas. Excediéndose la autoridad administrativa de este tiempo, procede exigírsele responsabilidad oficial."[48]

2.- Principio de oficiosidad. La Averiguación Previa o *investigación* se inicia de oficio por el Ministerio Público, a menos que la ley exija un requisito de

[48] DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. "Garantías individuales y amparo en Materia Penal". Edit. Duero S.A. de C.V México 1992. p .87.

procedibilidad, de éste modo tenemos que el Código federal de Procedimientos Penales establece en su artículo 113, que el Ministerio Público y sus auxiliares, de acuerdo con las ordenes que reciban de aquellos, están obligados a proceder de oficio a la investigación de los delitos de que tengan noticia.

Pero no se da esta hipótesis en casos en que los delitos se sigan a petición de parte (por querella necesaria) o por otro requisito equivalente (ejemplo: la declaratoria de perjuicio), sin necesidad de denuncia previa

3.- Principio De Publicidad. Es el principio mediante el cual se ofrece al público la posibilidad de presenciar las audiencias, para con ello controlar la conducta del órgano jurisdiccional, de las partes, así como de las personas que deban comparecer al proceso (testigos, peritos, etc.), influyendo favorablemente en su comportamiento, para que obren con la mayor equidad y legalidad posible, así como lo más allegado a la verdad.

Se puede decir que éste principio contiene dos excepciones a la regla:

1.- *La Publicidad en sentido estricto*. Éste supuesto se da cuando sólo se autoriza a las partes o a quienes estén apersonadas en el proceso, para tener acceso al desarrollo de los actos procesales, artículo 86 del Código Federal de Procedimientos Penales.

2.- *La Publicidad restringida*. Se presenta cuando son sometidos o privados los actos, como por ejemplo, el examen de testigos, los careos, etc.

Un paso importante dentro de la investigación penal, iniciada por algún ilícito probablemente constitutivo de delito, que debe realizar el Ministerio

Público junto con todos sus auxiliares, es la integración del cuerpo del delito y de la probable responsabilidad de dicho ilícito (como lo he señalado anteriormente) y todo esto es un requisito que nuestra Carta Magna exige, en su artículo 16 que nos dice, nadie puede ser molestado en su persona... no podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que anteceda denuncia o querella de un hecho que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que *acrediten el cuerpo del delito y que hagan probable la responsabilidad* del indiciado, como veremos más adelante la orden de aprehensión es un instrumento de los más importantes, para el Ministerio Público.

Otro punto, que es necesario para que el Ministerio Público u órgano jurisdiccional pueda detener o aprehender (en sus respectivos casos) al presunto delincuente lo encontramos en el artículo 19 del mismo precepto el cual nos dice que, “Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas..., así como los datos que arroje la averiguación previa, los que deberán ser bastantes para *comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del indiciado*. De éste artículo se desprende que el Ministerio Público podrá ejercitar acción penal cuando de cumplimiento a estos dos puntos y que existan suficientes elementos para poder imputarle a un sujeto la responsabilidad penal.

De ésta forma nos damos cuenta que es necesaria la comprobación de dichos elementos, para que en determinado caso el Ministerio Público pudiera ejercitar la acción penal.

Y para llegar a comprobar los tan mencionados elementos, el Ministerio Público debe seguir algunas diligencias básicas con las cuales pueda integrar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad. Por ello que nos interesa

tener una clara definición de lo que se entiende por *cuerpo del delito y probable responsabilidad.*

El artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales nos da una definición de *Cuerpo del Delito* como "el conjunto de los elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señale como delito, así como los normativos, en el caso de que la descripción típica lo requiera."

De igual forma La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha conceptualizado al cuerpo del delito como "el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad de la figura delictiva descrita concretamente por la Ley Penal" [49]

El cuerpo del delito es en sí el delito mismo con sus complementos, como los instrumentos, modos, condiciones y circunstancias en que se cometió.

Para Arilla Bas el cuerpo del delito "esta constituido, por, la realización histórica espacial y temporal de los elementos contenidos en la figura que describe el delito"[50] En estricto sentido será el objeto o cosa sobre la cual obró el delito.

Para la comprobación del cuerpo del delito, se deben suscitar determinados hechos a partir de los instrumentos, armas o cualquier otro

[49] Citado por MONARQUE UREÑA, Rodolfo. "Derecho Procesal Esquematico". Edit. Porrúa, México, 2002. p. 39.
[50] ARILLA Bas Ob. Cit. P. 97.

indicio que pudiera tener relación con el delito y además debe encontrarse ya sea en el lugar o inmediaciones del lugar en donde se cometió, o en poder del inculpado u otra persona.

En materia Fiscal encontramos que al igual que en materia penal, son permitidas toda clase de pruebas, siempre y cuando sean lógicamente adecuadas para lograr el conocimiento de la existencia del elemento constitutivo de que se trate.

Y como veremos posteriormente, la autoridad fiscal facultada para allegarle pruebas al Ministerio Público, obtendrá estas por medio de sus facultades de comprobación de sus actuaciones en materia administrativa. Por eso es que encontramos tan especial a la materia de los delitos tributarios, porque hay conductas delictivas que se desprenden de un procedimiento administrativo convirtiéndose en uno de carácter penal. Al respecto encontramos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha exteriorizado:

“Los procedimientos penal y administrativo son distintos y persiguen diversos fines, pues el primero se refiere a la imposición de la pena corporal por el delito, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe al cobro de los impuestos o derechos omitidos, ya sean sencillas adicionales y a a la aplicación de multas por infracción a las disposiciones aduanales.”[51]

En materia federal se aplica una formula para que se compruebe el cuerpo del delito que es la suma de los elementos: objetivo, normativo, menos el elemento subjetivo (que hace referencia al estado intelectual del agente), dando como consecuencia el cuerpo del delito.

[51] SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, Tomo XXVII, p.307;

El Ministerio Público y los Tribunales, para la comprobación del cuerpo del delito, gozarán de la acción más amplia para emplear los medios de investigación que estimen conducentes según su criterio, aunque no estén incluidos en la ley (siempre que no sean contrarios a derecho).

Probable responsabilidad, ésta enfoca al individuo en particular, es decir, el hecho cuerpo del delito debe ser atribuible en un determinado grado de probabilidad a una persona en concreto.

Sobre la *Probable Responsabilidad* del indiciado no hay una definición en el Código Federal de Procedimientos Penales, pero si indica como se acreditará; y a la letra dice "se tendrá por acreditada cuando, de los medios probatorios existentes, se deduzca su participación en el delito, la comisión dolosa o culposa del mismo y no exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad."

Para alcanzar un mejor razonamiento de las palabras *probable responsable* es necesario acudir a la definición de responsabilidad. "La responsabilidad[52] es la obligación de responder a la sociedad por la imputación que se le ha hecho; empero, cabe dejar claro que la verdadera responsabilidad penal se comprueba hasta el momento en que se dicta la sentencia, y no debe confundirse con el instante en que se dicta el auto de formal procesamiento."[53]

---

[52] Responsabilidad. Proviene de *respondere*, que significa, *inter alia*: prometer, merecer, pagar. Así, *responsalis* significa: el que responde (fiador). En un sentido más restringido *responsum* responsable, significa: el obligado a responder de algo o de alguien. *Respondere* se encuentra estrechamente relacionada con *spondere*, la expresión solemne en la forma de la stipulatio, por la cual alguien asumía una obligación. Instituto de Investigaciones Jurídicas. "Nuevo Diccionario Jurídico", p.3348 y 3349.
[53] LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, ob. cit. p. 130 y 131.

“La responsabilidad penal nace exclusivamente para quien ha cometido el delito, entendiendo 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.”[54]

En nuestra materia de estudio, por su carácter estrictamente patrimonial, la probable responsabilidad es considerada para algunos autores como simple y objetiva, simple porque para el fisco no hay diferencia entre sujetos imputables o inimputables, sino que solamente existe para él contribuyentes, y entonces si el contribuyente no cumple con su obligación, el fisco ejercitará todos los medios legales de coerción que tenga en contra de dichos contribuyentes, para asegurar ante todo el erario público.[55] Punto con el cual estamos totalmente de acuerdo por que en realidad al Fisco Federal lo único que le interesa es la recaudación para después designar el gasto público a las diferentes dependencias del Estado.

Como ya habíamos mencionado anteriormente para llevar a cabo una investigación completa y amplia, el Ministerio Público puede allegarse de todos los medios permitidos por la ley para llevarla a cabo, un claro ejemplo de ese derecho que tiene esa institución, son las formas legales de privación de la libertad. (Artículo 11 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

Así pues, tenemos que esta privación legal de la libertad la podríamos clasificar en:

a) Privación de la libertad por autoridad administrativa, la cual se llevaría a cabo por:

[54] BUNSTER, Alvaro, “Responsabilidad Penal” Diccionario Jurídico Mexicano, tomo III p. 2842.
[55] Cfr. BIELSA, Rafael “Derecho Fiscal”, Estudios de Derecho Público, Buenos Aires. 1951 p.452.

- La Justicia Cívica, atendiendo a lo que dice el artículo 21 de la Constitución Política Mexicana párrafo 1º parte 3ra.[56]

- La Ley General de Salud, contempla también la privación legal de la libertad, de transitar o entrar a lugar determinado, cuando se desarrollan algunas epidemias, enfermedades contagiosas, etc., o en caso de contagio, se hace la prohibición para la entrada a un lugar determinado.

- El Ministerio Público, la Policía o cualquier persona, aun siendo funcionario público, puede detener en caso de Flagrancia, en el caso de la Cuasiflagrancia y Flagrancia Equiparada solo la Policía puede detener y cumpliendo los requisitos señalados en la propia ley, a cualquier delincuente. También puede detener en caso urgente.(Artículo 16 de la Constitución Mexicana).

b) Privación de la libertad por autoridad Judicial.

- De forma administrativa, por medio de las medidas de apremio que puede ser la corrección disciplinaria, el arresto, etc. (artículo 42 del Código Federal de Procedimientos Penales), en el caso de encontrarse aún dentro de la Averiguación Previa, según el artículo 44 del mismo ordenamiento jurídico, el Ministerio público puede imponer dichos medios de apremio.

- Las formas jurídico-penales para privar de la libertad a una persona son las siguientes: orden de aprehensión, arraigo, por flagrancia y detención por caso urgente. Las dos primeras son órdenes emitidas exclusivamente por el juez; la flagrancia es un derecho (gobernados) y una obligación

[56] Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

(autoridades policiacas) para detener a una persona al momento de cometer un delito; la detención en caso urgente, por su parte, es una orden de captura emitida, bajo ciertos requisitos, por el Ministerio Público.

Hay que puntualizar que los únicos supuestos en que es factible la consignación con detenido, es cuando existe flagrancia, y en los casos de detención urgente, toda vez que la consignación es un presupuesto para la orden de aprehensión; y el arraigo no implica que la persona esté, con carácter de detenida, a disposición del Ministerio Público.

- Existen algunas resoluciones judiciales que también causan la legal privación de la libertad. Para su mejor estudio, se han subdividido en resoluciones judiciales temporales y resoluciones judiciales más o menos definitivas:

Las Resoluciones temporales son;

El arraigo, contemplado en el artículo 133 Bis del Código Federal de Procedimientos Penales. Es tomado como una medida de carácter cautelar restrictiva de libertad, la solicita el Ministerio Público y la ordena el Juez, y que tiene como finalidad que el inculpado no se sustraiga de la acción de la justicia, mientras de que el Ministerio Público integra la averiguación previa, consigna y solicita orden de aprehensión y, en caso de que se la otorguen, ejecutarla.

“El arraigo será domiciliario, salvo aquellos casos en que la autoridad jurisdiccional, por razones de seguridad o a petición del arraigado, señale un

lugar diverso" dicho por el artículo 133 bis del Código Federal de Procedimientos Penales.

Del artículo anterior se desprenden algunas garantías para el arraigado quien puede pedir, en cualquier momento, que esta medida quede sin efecto; la autoridad judicial decidirá, escuchando al Ministerio Público y al afectado, sobre la subsistencia o el levantamiento del arraigo, así enmarcado en el artículo 133 bis último párrafo del Código Federal de Procedimientos Penales.

"El arraigo se prolongará por el tiempo estrictamente indispensable, no debiendo excederse de treinta días naturales, prorrogables por el mismo término una vez, a solicitud del Ministerio Público."[57]

En caso del arraigo federal, hay ocasiones en que la decreta el Ministerio Público, (violación a las garantías individuales).

Orden de aprehensión regulada por los artículos 16 p 3º y 4º constitucional y artículo 142 del Código Federal de Procedimientos Penales. Teniéndola como una de las consecuencias del ejercicio de la acción penal sin detenido, cuando el delito tiene pena privativa de la libertad y la solicita el Ministerio Público en el pliego de consignación, recordemos que solamente el órgano jurisdiccional tiene la facultad de girar la orden de aprehensión.

Una definición de orden de aprehensión nos la proporciona Hernández Pliego apuntando; "Es el acto autoritario por el cual, el órgano jurisdiccional

[57] MONARQUE UREÑA, Rodolfo ob. cit. p. 34

ordena la privación provisional de la libertad de un individuo, inculpado de la comisión de un delito sancionado con pena privativa de la libertad, para que sea puesto a su disposición, con el fin de asegurar el normal desarrollo del proceso y eventualmente la ejecución de la pena que en él se imponga."[58]

Así tenemos que el Ministerio Público Federal, es el órgano facultado para solicitar la orden de aprehensión según el artículo 136 fracción II del Código Federal de Procedimientos Penales.

"En ejercicio de la acción penal, corresponde al Ministerio Público:

II.-Solicitar las órdenes de comparecencia para preparatoria y las de aprehensión, que sean procedentes;"

Orden de comparecencia. La solicita el Ministerio Público cuando integra el cuerpo del delito y la probable responsabilidad. Ejercitará acción penal sin detenido, y se da cuando el delito no tiene pena privativa de la libertad o tiene pena alternativa.

También encontramos una clasificación de las resoluciones que son catalogadas como las que son más o menos definitivas:

La prisión. Contemplada en los artículos 24 numeral 1º y 25 del Código Penal Federal, consistentes en la privación de la libertad corporal. Teniendo una duración desde tres días a sesenta años, y sólo podrá imponerse una pena adicional al límite máximo cuando se cometa un nuevo delito en reclusión.

[58] HERNÁNDEZ PLIEGO, Julio Antonio. "El Proceso Penal Mexicano". Edit. Porrúa, México 2002. p. 167

Prohibición de ir a un lugar determinado. Contemplado en los artículos 24 numeral 5 y 371 del Código Penal Federal, se da cuando se ha cometido el delito del robo, cuando éste sea cometido por dos o más sujetos... también podrá aplicarse la prohibición de ir a lugar determinado

***Confinamiento*.** Artículos 24 numeral 4 y 28 del Código Penal Federal. El confinamiento consiste en la obligación de residir en determinado lugar y no salir de él.

Dentro de este tema, de la *investigación del Delito*, hemos mencionado muchas veces la palabra *flagrancia,* y no hemos dado una clara y amplia explicación de lo que se entiende por dicha palabra, a continuación trataremos de conceptualizarla.

Flagrancia. Proveniente del término *flagrantia, flagrantiae,* que significa; arder, brillar, estar flameante, incandescente y que metafóricamente, al pasar al derecho y aplicarse al delito, significa delito *resplandeciente*, o actualidad del delito. Aunando así a los tres elementos más importantes de la flagrancia como son el hecho delictivo, el autor de dicho ilícito y el elemento sorpresa.

Dentro de nuestra Constitución se encuentra estipulada la privación legal de las personas, cumpliendo determinados requisitos solicitados por la misma norma jurídica, y como es sabido siempre existe una excepción a la regla, en el caso de delito flagrante, cualquier persona puede detener al delincuente poniéndolo prontamente a disposición de una autoridad inmediata, quien a su vez lo deberá poner a disposición del Ministerio Público. Por todo

lo anterior nos damos cuenta de que no solamente la orden de aprehensión que dicta el juez es el único medio para detener a una persona que comete un delito, si no que, también cualquier ciudadano puede hacer una detención legal, obviamente, cumpliendo ciertos requisitos legales.

La doctrina nos señala que la flagrancia se clasifica de diferentes formas:

a) "La *flagrancia estricto sensu*. Existe cuando se encuentra a un sujeto, en el momento mismo de estar cometiendo un delito, sin solución de continuidad alguna entre la perpetración del crimen y el instante en que se procede a la captura."[59] (la encontramos regulada en el artículo 193 del Código Federal de Procedimientos Penales)

Cualquier persona puede detener a un sujeto, cuando se cometa cualquier delito, pero, poniéndolo de inmediato ante cualquier autoridad competente, la detención en flagrancia es el acto por el cual, cualquier persona, sin existir orden judicial, priva provisionalmente de la libertad a quien es sorprendido mientras está cometiendo el delito o en un estado declarado equivalente por la ley (artículo 16 de nuestra Carta Magna).

b) *"Cuasi flagrancia.* En ésta categoría se observa una característica diferente a la flagrancia, y es que el delito ya se ha cometido, pero, inmediatamente después de su comisión se persigue al inculpado de manera material e ininterrumpida."[60]

[59] GARCÍA RAMÍREZ Sergio. "Curso de Derecho Procesal Penal", 2º edición, Edit. Porrúa, México 1977 p. 347 y 348.
[60] Idem.

Para Hernández Pliego, la cuasi flagrancia "…es una ficción que establece la ley, equiparándola a la flagrancia, cuando también es detenido el delincuente, sólo que inmediatamente después de cometido el delito y bajo ciertas condiciones; recibe al igual que la flagrancia, un tratamiento de excepción en la ley, las condiciones en que opera, están de igual modo, limitativamente establecidas en la propia norma."[61] (Artículo 193 fracción II del Código Federal de Procedimientos Penales, en el que se establecen los requisitos de tiempo).

c) *Flagrancia registrada, flagrancia probatoria y equiparada*. Ésta tiene la característica de que debe perseguirse al sujeto dentro de las 76 hrs. después de haberse cometido el delito pero es necesario para que se persiga que exista previamente una denuncia o una querella. Y otra característica importante es que el delito por su naturaleza sea considerado como grave.

La flagrancia equiparada requiere algunas circunstancias para que exista y esas características son:

- Que el inculpado sea señalado como responsable por la víctima, algún testigo presencial de los hechos o quien hubiere participado con él en la comisión del delito.
- Que se encuentre en su poder el objeto, instrumento o producto del delito.
- Que aparezcan huellas o indicios que hagan presumir fundadamente su participación en el delito.

[61] HERNÁNDEZ PLIEGO, Julio Antonio. Ob. cit. p.p 214 y 215.

Además, en cualquiera de las anteriores hipótesis deben cubrirse los siguientes requisitos:

- Que se esté en presencia de un delito de los calificados por la ley como graves.
- Que no haya transcurrido un plazo de 48 hrs. (72 hrs, en el orden común) desde el momento de la comisión de los hechos delictivos.
- Que se haya iniciado la averiguación previa respectiva.
- Que no se hubiera interrumpido la persecución del delito.

d) *Presunción de flagrancia*. Existe, al tenor del artículo 193 fracción III del Código Federal de Procedimientos Penales, en el caso de que una vez cometido el delito alguna persona señale a otra (algún testigo, la víctima o algún cómplice), como responsable del crimen en cuestión, y se encuentren en poder del señalado el objeto del mismo delito, el instrumento con que aparezca cometido o huellas o indicios que hagan presumir su culpabilidad.

En materia fiscal, existen ciertas diferencias en cuanto a la forma en la que se da la flagrancia en los delitos tributarios, toda vez que nos damos cuenta de que casi en ningún delito de los contemplados en el Código Fiscal de la Federación se pudiera dar el supuesto ya que la mayoría de éstos son puestos al descubierto por medio de un procedimiento administrativo, a través de cómo lo hemos mencionado antes, las facultades de comprobación que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como la visita domiciliaria o las compulsas con proveedores, entonces, tenemos que el delito fiscal que pudieran situarse en la hipótesis de la flagrancia es el de contrabando ya que dice el tipo penal del contrabando “quien introduzca al país o extraiga de él mercancías y concuerda con la definición de flagrancia que nos dice; “Cuando

el autor del delito es sorprendido en el acto de cometerlo… Su presencia en el lugar del hecho y en el instante de su comisión es lo que hace la flagrancia”[62]

Entonces tenemos que los delitos de carácter tributario merecen una investigación previa hecha por la autoridad administrativa, arrojando como resultado algún ilícito convirtiéndose entonces en materia de un proceso penal, exceptuando al contrabando toda vez que éste supuesto se comprueba por su sola ejecución.

2.4 RESOLUCIONES QUE EMITE EL MINISTERIO PÚBLICO AL TERMINO DE LA AVERIGUACIÓN PREVIA.

Una vez realizadas todas las diligencias apropiadas de investigación, con las que el Ministerio Público pueda integrar la Averiguación Previa, debe dictar alguna resolución para establecer si se inicia un procedimiento en contra de sujeto alguno o desiste de ello.

Las determinaciones que emite el Ministerio Público al término de su investigación, son:

1.- ***El ejercicio de la acción penal****:* se da cuando “…el Ministerio Público investigador, propone el ejercicio de la acción penal a las unidades de consignación cuando una vez realizadas todas las diligencias pertinentes se comprueba el cuerpo del delito y se determina la probable responsabilidad.”[63]

2.- ***La reserva***: la reserva de actuaciones tiene lugar cuando existe imposibilidad de cualquier naturaleza para proseguir la averiguación previa y

[62] BUNSTER, Alvaro. “Diccionario Jurídico Mexicano. p.1455.
[63] OSORIO Y NIETO, César Augusto. “La Averiguación Previa” ed. Porrúa, México 2005. p.25.

practicar más diligencias y no se han integrado los elementos del cuerpo del delito y por ende la probable responsabilidad, o bien cuando habiéndose comprobado el cuerpo del delito no es posible atribuir la probable responsabilidad a persona determinada.

3.- ***El no ejercicio de la acción penal****:* se consulta en el caso de que agotadas las diligencias de la averiguación previa se determina que no existen elementos del 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.

Si el Ministerio Público decide consignar puede hacerlo con detenido y/o sin detenido ante el juez penal competente, en contra de una o varias personas por haberse acreditado en la averiguación previa el cuerpo del delito y la probable responsabilidad de o de los indiciados (Artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales) y se realiza cuando una persona se encuentra o no detenida ante el Ministerio Público. Si no existe detenido, al momento de la consignación debe solicitar el Ministerio Público le obsequie el juez la orden de aprehensión o de comparecencia, en su caso. Si existe detenido, debe poner a éste a disposición del juez una vez consignando el asunto.

También se dividen las determinaciones que dicta el Ministerio Público de acuerdo a la integración del cuerpo del delito y la probable responsabilidad en:

Ejercicio de la acción penal.

1.- En cuanto al delito que tiene pena de prisión:

a) Si el inculpado esta detenido, ya sea por flagrancia o caso urgente, el Ministerio Público consigna al juez quien dicta el auto de radicación ratificando la legal detención.

b) Si el inculpado no esta detenido, porque no hay flagrancia o caso urgente o aun cuando existiendo estos elementos, pero goza de la libertad provisional, porque haya concluido el plazo de la detención o porque haya obtenido la libertad con las reservas de la ley, el Ministerio Público consigna ante el juez y este obsequie la orden de aprehensión o de presentación que solicitó el Ministerio Público.

c) Y también, se ejercita acción penal pero el inculpado ha muerto, le han otorgado el perdón (en los delitos de querella), ha prescrito el derecho ha ejercer la acción penal, ha surgido una ley más favorable que derogue la anterior o en todo caso exista una de las causas de exclusión del delito,[64] entonces el Ministerio Público tiene la obligación de notificar al ofendido y/o victima para que este se pudiera inconformar.

2.- En cuanto que el delito tiene pena alternativa (multa).

- El Ministerio Público ejercita la acción penal sin detenido, solicitándole al juez ordene la comparecencia del inculpado para que se le consigne

[64] Estado de necesidad, el cumplimiento de un deber, obediencia jerárquica, legitima defensa, ejercicio de un derecho, inimputabilidad, caso fortuito. Elementos estudiados en el capítulo primero de este trabajo de investigación.

aunque éste alcance el beneficio de la libertad provisional con reservas de la ley.

No ejercicio de la acción penal.

1. El Ministerio Público no ejercita la acción penal porque ya no hay diligencias que practicar, entonces determina el archivo de la causa penal.

2. No se ejercita la acción penal porque, quedan algunas diligencias por practicar pero que no se han practicado por que el Ministerio Público tiene mucha carga de trabajo o porque éste ya no tiene elementos para seguir investigando, entonces aquí también el Ministerio Público determina el archivo del expediente.

CAPITULO III. DE LA PARTICIPACION DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA SEGUIDA POR LOS DELITOS FISCALES.

3.1. Requisitos de procedibilidad.

Los requisitos de procedibilidad son aquellas condiciones que exige la ley penal para que se pueda ejercitar acción penal, o sea, que se necesitan agotar todos los requisitos o condiciones que la ley establece para que se pueda dar inicio a un procedimiento penal, por algún delito previsto, en éste caso en particular, en el Código Fiscal Federal.

En el año de 1917, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se consideraba al único perseguidor e investigador de los delitos al Ministerio Público, y además, éste contaría con la asistencia de la Policía Judicial, quien estaría a su disposición, así como también limita a los jueces en el desarrollo de su función judicial en forma oficiosa.

Como ya hemos señalado en nuestro capítulo anterior existen, de acuerdo a la gravedad del delito, diferentes tipos de requisitos para poder dar inicio a una averiguación previa; como son: *la denuncia y la querella*; pero además, en materia fiscal, en algunos casos es indispensable que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realice una *declaratoria de perjuicio*, dicha declaratoria debe contener un informe del perjuicio que sufrió o pudo sufrir en su patrimonio.

La *querella* será un requisito de procedibilidad en los casos en que los delitos sean perseguibles a petición de parte ofendida así dispuesto en el artículo 113 fracción I y 114, del Código Federal de Procedimientos Penales.

En cambio los delitos que son perseguibles por denuncia son considerados como delitos graves o que son perseguibles de oficio.

En nuestro país, se define a la *querella* como la petición que hace la parte ofendida para que se persiga un delito; tomándose así como un requisito para que pueda proceder la acción penal en contra de quien ha cometido algún hecho delictivo, averiguando la verdad jurídica de quien o quienes son los responsables de dicho ilícito.

En materia fiscal los delitos que son perseguidos a petición de parte, o *querella*, son aquellos que están contemplados en el artículo 92 fracción Iª del Código Fiscal Federal que a la letra 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. Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado”.

La facultad de querellarse, de acuerdo con el artículo mencionado, la tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de órganos creados especialmente para ello (los cuales analizaremos en el próximo capítulo).

En materia fiscal, tratándose de los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación, es necesario que se cumplan determinados requisitos para que se pueda iniciar un procedimiento penal, y por ello es necesario que en esta materia a parte de que se querelle la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, también, debe presentar una declaratoria del perjuicio que sufrió o pudo sufrir.

3.2. Intervención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el suministro de los medios probatorios.

La Prueba, "es un hecho supuestamente verdadero que se presume debe servir de motivo de credibilidad sobre la existencia o inexistencia de otro hecho"[65].

Los doctrinarios han distinguido tres elementos para que sea considerada una prueba como tal, los cuales son los siguientes;

El medio de prueba; considerado como "la prueba misma; es el modo o acto por medio del cual se llega al conocimiento verdadero de un objeto; el órgano de prueba es la persona física que suministra al órgano jurisdiccional, en su calidad de tal, el conocimiento del objeto de la prueba; el objeto cambia con la mutación del pulso histórico."[66]

"En materia penal la ley procesal, en particular las normas relativas a la recepción y valoración de las pruebas, revelan la tendencia de que el juzgador llegue al convencimiento real de la verdad y no simplemente a una situación convencional de los hechos y de la responsabilidad o irresponsabilidad del acusado."[67]

El artículo 20 constitucional le otorga a la víctima el derecho de aportar todo tipo de pruebas y de que sean admitidas por la autoridad competente,

---

[65] Bentham, citado por SERGIO GARCÍA, Ramírez, ob. cit. p. 276.
[66] RIVERA SILVA, Manuel. Ob. cit. p, 206.
[67] Tesis Aislada. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXVIII. Quinta Época. Primera Sala. Amparo penal directo 829/51.9 de noviembre de 1953. Mayoría de tres votos. pág. 1145.

siempre y cuando sean conducentes, y que no vayan en contra de la moral ni las buenas costumbres, así pues dicho artículo nos dice, “En todo proceso de orden penal, el inculpado, la víctima o el ofendido, tendrán las siguientes garantías:

Apartado B:
II.- Coadyuvar con el Ministerio Público; a que se le reciban todos los datos o elementos de prueba con los que cuente, tanto en la averiguación previa como en el proceso, y a que se desahoguen las diligencias correspondientes.”

Desde éste punto de vista y de acuerdo con el artículo anterior también la Secretaría de Hacienda, como ofendida, tiene el derecho de allegarse de cualquier tipo de prueba y con ello acreditar el ilícito que ha cometido o pudo cometer el contribuyente.

Pero la Secretaría, para poder allegarse de dichas pruebas y acreditar que el fisco a sufrido o pudo sufrir un perjuicio, cuenta con algunas facultades que le otorga nuestra Constitución Política, llamadas facultades de comprobación, con las cuales dicha autoridad puede verificar que los contribuyentes han declarado de forma correcta o bien, cerciorarse de que han dado cumplimiento a todas las obligaciones que impone la legislación tributaria vigente; para poder llevar a cabo dicha comprobación las autoridades deben acatarse a las disposiciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual otorga las siguientes facultades a las autoridades fiscales que son:

- Fracción VIII. “Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querella o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa

concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.”

Encontramos una tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, acerca de las facultades de investigación de delitos fiscales que tiene la autoridad hacendaría.

DELITOS FISCALES, LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARÍA PAR A LA COMISIÓN DE AQUELLOS, NO INVADE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO.- De la interpretación sistemática y armónica de lo dispuesto en los artículos 72, 92 y 93 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso artículo 42, fracción III, del propio ordenamiento, se advierte que la frase “comprobar los delitos fiscales” a que alude este último y que desde el punto de vista gramatical coincide con la actividad que realiza la Secretaría de hacienda y Crédito Público, pero referida y encaminada única y exclusivamente a sus facultades de comprobación fiscal, no invade las facultades que el artículo 21 de la Constitución Federal otorga al Ministerio Público para la investigación y persecución de los delitos que sólo a él le incumbe. Ello es así, porque la comprobación de la comisión de los delitos fiscales debe entenderse como el aviso que se da el citado representante social para que, en su caso, inicie la averiguación previa, labor que no podría llevar a cabo si la autoridad hacendaria, previamente, no ejerce sus facultades de comprobación fiscal, entre ellas, la de verificar la comisión de delitos fiscales que llegare a advertir, facultad que no es autónoma sino accesoria de

la determinación de créditos fiscales. En consecuencia, debe decirse que la facultad que se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar la comisión de delitos fiscales, no invade las facultades conferidas al Ministerio Público en el precepto constitucional de referencia, en virtud de que aquélla se encuentra necesariamente vinculada con la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales y sólo permite que la autoridad, sin quebrantar los requisitos formales en el desahogo de una orden de visita domiciliaria, separe aquellos datos o documentos que a su juicio resultan pertinentes para proceder penalmente en contra de los sujetos que cometan infracciones a las normas fiscales respectivas, a través de la denuncia de hechos al mencionado representante de la sociedad, de la formulación de la querella, o declaratoria de perjuicios, según el delito de que se trate.- Amparo en revisión 2241/97.13 de junio de 2000. Mayoría de ocho votos. Tomo XII, Septiembre de 2000.

Otra tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en donde se aclara que no es violatoria de garantías individuales, la facultad que tiene la autoridad fiscal de realizar una comprobación fiscal para verificar que se de cumplimiento con lo estipulado en las leyes tributarias con respecto al pago de los impuestos por la obtención de un ingreso monetario.

COMPROBACIÓN FISCAL. NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER DIVERSAS FORMAS DE REALIZARLA.- Las facultades de comprobación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pueden llevarse a cabo conjunta, indistinta o sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio de la revisión de declaraciones, de dictámenes formulados

por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por medio de la práctica de avalúos o verificación física de toda clase de bienes; allegándose información de funcionarios, o bien, a través de las prácticas de visitas domiciliarias o requiriendo la exhibición de la contabilidad en el domicilio del contribuyente o en las oficinas de las autoridades correspondientes. Por tanto, la circunstancia de que la fracción II del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establezca la posibilidad de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros exhiban su contabilidad incluso en el domicilio de las autoridades administrativas, no infringe lo dispuesto por el artículo 16, noveno párrafo, de la Carta Magna, ya que éste se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las que constituyen actos de molestia regulados por el párrafo primero del propio precepto constitucional. En tales condiciones debe concluirse que la facultad de comprobación a que se refiere el multicitado artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, queda comprendida dentro de la disposición general consagrada en el primer párrafo del propio artículo 16 de la ley fundamental, esto es, que el acto autoritario de molestia debe ser consecuencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe destacar que el hecho de que el Constituyente haya establecido un párrafo relativo a visitas domiciliarias, sin que ello implique que las facultades de comprobación fiscal no puedan llevarse a cabo en forma diversa, siempre y cuando se respeten las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal. —Tesis número XCVI695 (9ª), el pleno de la SCJ, aprobada el 24 de octubre de 1995.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dispone de algunos medios para llevar a cabo la revisión y comprobación de que los contribuyentes han

cumplido con sus obligaciones fiscales y no han incurrido en una acción u omisión que pueda ser considerada como ilícito, y tenemos que esas facultadas son:

- *El requerimiento de la exhibición de la contabilidad.*
- *La práctica de visitas domiciliarias.*
- *La revisión de gabinete.*
- *La revisión de dictamen.*
- *La verificación de la expedición de comprobantes.*
- *La práctica de avalúo o verificación física de bienes en transporte.*
- *Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos.*

De las cuales haremos una breve reseña de cómo se llevan a cabo y cuales son sus características más importantes.

- *La Visita Domiciliaria*:

Una definición de la orden de visita nos la proporciona el autor Emilio Margáin, quien nos cita "la orden de visita es el acto administrativo de molestia que más altera a los contribuyentes, aun aquél que cumple correctamente con sus obligaciones fiscales, por cuanto que si los visitadores no están debidamente preparados aplican e interpretan mal los ordenamientos, lo cual puede significar no sólo un elevado costo el defenderse sino, lo más grave, ser distraído de su principal labor: la administración de la empresa a su cargo."[68] Encontramos el fundamento jurídico de visita en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación:

[68] MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. "Facultades de Comprobación fiscal", 2ª ed. Edit. Porrúa, México, 2001 p. 85

Nuestra Carta Magna contempla en su artículo 16 párrafo 1º, 8º y 11º, la posibilidad de que la autoridad hacendaría realice visitas domiciliarias, siempre y cuando reúnan éstas, los requisitos señalados en dicho artículo, que a la letra dice:

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

Refiriéndonos a que todo acto que moleste a cualquier individuo, en nuestro caso a cualquier contribuyente, dentro de su esfera jurídica debe ser autorizado por una autoridad como un mandato escrito, utilizado éste mandato escrito por necesidad para que después tenga una función probatoria.

Párrafo 8º “En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, en el acto de concluirla, una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”

Este párrafo viene al caso, toda vez que en la norma fiscal se establece para el caso de visitas domiciliarias, que se deben cumplir con los requisitos señalados para los cateos.

Párrafo 11º “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles

indispensables para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

Entonces, podemos percatarnos, del artículo anterior, que se desprende la necesidad de satisfacer ciertos requisitos constitucionales para llevar a cabo una visita domiciliaria; comenzando primero con el escrito notificando la orden de visita domiciliaria, para después llevarse a cabo la diligencia, algunos autores distinguen dos clases diferentes de requisitos en la orden de visita, a sí pues tenemos:

a) Requisitos Esenciales;[69]

Al respecto encontramos una Tesis de Jurisprudencia que nos habla de los requisitos esenciales para ésta visita que al texto dice:

"VISITAS DOMICILIARIAS.- SOLO PUEDEN PRACTICARSE PREVIA ORDEN COMPETENTE: Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, toda visita de inspección que se lleva a cabo por la autoridad administrativa, en el domicilio de los particulares, deben fundarse en previa orden escrita, emitida por autoridad competente, en la que se exprese el lugar que se ha de inspeccionar, la persona con la que ha de entenderse la diligencia y el objeto de la misma, de donde se sigue que cualquier visita de inspección que carezca de éste requisito, por no haberse demostrado que se haya emitido la orden respectiva, resulta violatoria de la garantía de legalidad

[69] La ausencia de estos requisitos dan lugar a una nulidad absoluta de la resolución que llegase a emitirse en perjuicio de algún contribuyente.

contenida en el precepto en cita y debe anularse la resolución fundada en el acta correspondiente".[70]

- *Debe existir un mandamiento*. Es decir, una orden que dé una autoridad, sin la presentación de dicha orden, el contribuyente puede negar el acceso a los visitadores para realizar su visita.

- *Debe constar por escrito*. Debe existir un documento en el cual se encuentren asentados los motivos por los cuales se les realizará una visita domiciliaria, quien lo autoriza, etc. posteriormente, podrá servir al fisco como medio de prueba en contra de cualquier procedimiento que desee interponer el contribuyente.

- *Debe ser emitido por una autoridad competente*.

La autoridad competente es aquella a la que se le otorgaron determinadas facultades así estipuladas en leyes y reglamentos de la materia que corresponda, pero en el caso de las visitas domiciliarias debe ser una autoridad administrativa y no judicial, de acuerdo con el autor Margáin quien expresa que la autoridad que ordena la visita "debe de ser administrativa y no judicial como lo han sostenido los penalistas en los juicios de consignación por defraudación fiscal, al alegar que el mandamiento de visita domiciliaria debe de ser expedido, al igual que la orden de cateo, por una autoridad judicial, lo cual es erróneo ya que la práctica de visitas domiciliarias para efectos fiscales sólo debe sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, olvidando que el concepto de autoridad varían según se desahogue una orden de cateo

[70] Tesis sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en revisión número 739/79 de fecha 14 de diciembre de 1980, 383/82 de fecha 7 de julio de 1982 y 452/82 de fecha 6 de octubre de 1982.

o una orden administrativa, pues no es un requisito de formalidad, sino un requisito esencial."[71]

Entonces nos damos cuenta de que la orden de visita debe contener los preceptos legales de donde toma su fundamento la autoridad administrativa para expedirla, con objeto de que los visitados se den cuenta de que esa unidad administrativa tiene asignada dicha atribución y además corroborar si la persona que firma y autoriza es la indicada para ello.

- *Debe efectuarse en el domicilio fiscal*. Así como dice el artículo 49 fracción I del Código Fiscal de la Federación para llevarse a cabo, las visitas domiciliarias, se deben realizar conforme a lo siguiente:

"fracción I.- Se llevará a cabo en el domicilio fiscal (entendiendo como domicilio fiscal de acuerdo al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación

"I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país,

[71] MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. cit. p. 21.

o en su defecto el que designen.”), establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.” Entonces resultaría que si un visitador no hiciera dicha visita en el domicilio fiscal todo el acto sería ilegal.

- *Debe consignar el nombre del visitado*. Debe estar dirigida a una persona en concreto, por ello debe contener el nombre completo, o en caso de desconocerlo se deberán señalar todos los datos suficientes para identificar al visitado.

Nos percatamos en nuestra Carta Magna que cualquier acto de autoridad o de molestia debe estar dirigido a una persona, la cual por ende tiene un nombre, y también esta regla la encontramos también dentro del Código Fiscal de la Federación en el artículo 38 fracción IV que nos dice que en los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

“Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.”

Relacionado con el artículo 43 en su fracción III del mismo código el cual nos dice, además de los requisitos a que se refiere el artículo anterior, deberá indicar:

“Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado.”

También en caso de que le falte éste requisito a la orden de visita, “da origen a una sentencia de nulidad lisa y llana”[72]

- *Debe estar fundada y motivada.*

Fundar “es expresar los preceptos legales en que se apoya el acto, en el cual existe una previa adecuación entre el motivo y el fundamento señalado en la orden de visita.”[73]

Motivación “es la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o a surtir sus efectos.”[74]

La visita domiciliaria en sí es un acto de molestia, y según el artículo 16 de nuestra Constitución “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

El fundar y motivar quiere decir que debe contener los preceptos legales que apoyan su expedición así como las causas que originan o motivan dicha visita, el por que fue escogido o seleccionado para dicha visita, y con el objetivo o propósito de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

[72] MARGÁIN MANAUTOU, Emilio ob. cit. p. 34.
[73] MARTÍNEZ BAHENA, José Luís. “Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como medio de comprobación fiscal”. Sista Editorial, México 1989. p.61
[74] BURGOA HORIGUELA, Ignacio. “Las Garantías Individuales”. Edit. Porrúa, S.A. 23ª ed. México 1991 p.617.

o en su caso para poder determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Es en realidad una forma de exigir a las autoridades que se apeguen a derecho, cumpliendo con las formalidades que para el caso estipula la ley fiscal.

- *Debe contener firma autógrafa*. Es decir que la misma autoridad que ordeno el acto debe firmarla de su puño y letra cumpliendo así con este requisito esencial, si no se hiciera así sería inválido este mandato, en el caso de que la firma sea una copia o un sello estaríamos hablando de que es un facsímil y entonces no cumpliría con lo dispuesto en los artículo 16 constitucional y 38, fracción 1ª del Código Fiscal de la Federación.

- *Debe precisar el objeto que se va a revisar.* Así como nos indica el ya multimencionado artículo 16 constitucional debe señalar la orden de cateo el objeto, el lugar a inspeccionarse la persona o personas que deban de aprehenderse y los objetos que se buscan, y también nos señala éste artículo que se deben aplicar éstas mismas reglas a las ordenes de visita domiciliaria, pero además de los requisitos ya señalados debe contener también su objeto, que contribuciones[75] serán revisadas o qué obligaciones, deben ser verificadas para comprobar si se han acatado ciertas disposiciones fiscales.

[75] Como observamos en el Código Fiscal de la Federación encontramos que en su artículo 30 párrafo 3ª señala hasta cuantos años atrás el contribuyente tiene la obligación de conservar su documentación, contabilidad y declaraciones, estableciendo un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin… así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.)

- *Debe precisar el período sujeto a revisión.* Las visitas domiciliarias deben señalar con total precisión los ejercicios a revisar, y hay que tomar en cuenta que los ejercicios fiscales comienzan el 1º de enero y terminan el 31 de diciembre de cada año existe una jurisprudencia que retoma el tema y dice:
FACULTADES DE REVISIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. DEBE ABARCAR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS TRATÁNDOSE DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. De conformidad con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las contribuciones relativas a tales impuestos se calculan por ejercicios fiscales completos, efectuando el contribuyente pagos provisionales y presentado al final la declaración anual correspondiente, en la cual hará los ajustes pertinentes; por lo tanto, para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda verificar con exactitud si existen omisiones en el pago de impuestos relativos al Impuesto sobre la Renta e Impuesto al valor agregado, el ejercicio de sus facultades de revisión debe abarcar periodos fiscales completos y no de manera parcial.[76], entonces según el Código Fiscal de la Federación, los visitados deberán presentar sus últimos cinco ejercicios fiscales, es decir, su contabilidad de los últimos cinco años.

- *Debe contener los nombres de los visitadores.* La orden de visita domiciliaria debe contener inmerso los nombres de las personas que van a realizar y a desahogar dicha diligencia[77], cabe en este momento señalar que dichos visitadores pueden ser sustituidos, aumentados o reducidos en su

[76] Sentencia del Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Segundo Circuito, visible en el SJF y G septiembre de 1999, p. 801.
[77]Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia. Cumpliendo la disposición del artículo 44 Fracción III, Código Fiscal de la Federación

número en cualquier tiempo por autoridad competente, esto se podrá llevar a cabo, previa notificación al visitado, con todo y levantamiento de acta en la cual se asentará dicho cambio, y de igual manera deberán identificarse los nuevos elementos.

- *Debe exhibir la contabilidad y papeles en el domicilio fiscal.*

Nuestra Carta Magna le otorga a la autoridad fiscal en su artículo 16 el beneficio de hacer exigible la exhibición de la contabilidad y papeles indispensables que comprueban la obediencia del contribuyente al acatar las disposiciones fiscales, que en ella se contemplan. Pero hay que hacer hincapié en que, también por lo enmarcado en nuestra Constitución, la revisión debe efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente o en un lugar autorizado exclusivamente para ello.

- *Debe sujetarse a las leyes respectivas.* Se debe sujetar a las leyes, en las que se encuentren facultadas las autoridades fiscales para llevar a cabo la orden de visita, (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación, Reglamentos, etc.) también la forma en que se debe iniciar la visita domiciliaria ordenada, el aumento o substitución de visitadores, la forma en la que se nombraran a los testigos, las reglas a seguir para el desahogo de tan mencionada visita, los plazos para la presentación de la visita, etc.

b) Requisitos Formales;[78] por formales se entiende, que es la forma que debe revestir el acto de la visita domiciliaria, así estipulado en la Constitución Mexicana en el artículo 16 párrafo once, última parte.

[78] La ausencia de los requisitos formales crean una nulidad relativa, y no interrumpe el término para la prescripción de las facultades de las autoridades para determinar créditos fiscales, no impidiendo a la autoridad hacendaría que emita o repita su acto si aún esta en tiempo para poder realizarlo.

- *Debe levantarse un acta circunstanciada.* Cuando se desahoga una orden de cateo se debe describir todos los detalles de cómo se llevo a acabo dicha orden, concretizando en un acta desde que da inicio hasta que se concluye. Normalmente los cateos se realizan en un tiempo no mayor de 24 horas, incluso puede realizarse en minutos u horas, pero la visita domiciliaria, se puede llevar más de un año. Y como la constitución marca que se deben seguir las formalidades de la orden de cateo en la visita domiciliaria, debe levantarse acta circunstanciada al concluir ésta diligencia, entendiéndose como la redacción de los hechos sucedidos, con total precisión, sin hacer omisiones del desarrollo de la visita. Pero existe la creencia de que las actas circunstanciadas en las visitas domiciliarias son tomadas como una resolución, en realidad no son tomadas como tal pero si son tomadas como prueba plena de lo que en ellas se encuentra escrito, al respecto encontramos unas tesis que nos dice:

ACTAS DE VISITA. SU CARÁCTER.- Conforme a los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, 46 fracción I, 54 vigente hasta el 31 de diciembre de 1989 y 234, fracción I del Código Fiscal de la Federación, las actas de visita domiciliarias levantadas por personal comisionado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son documentos públicos que hacen prueba plena de los hechos en ellas contenidos, por tanto, cuando se pretendan desvirtuar éstos, la carga de la prueba recae en el contribuyente para que sea éste quien mediante argumentos y elementos probatorios eficaces y fundados demuestre que los hechos asentados en ellas son incorrectos, restándoles así la eficacia probatoria que como documentos públicos poseen[79] sin embargo existe una Jurisprudencia que le da determinada validez, la cual dice:

[79] Juicio de Competencia Atrayente Nº 56/89, visible en la RTFF de noviembre de 1997, p. 7.

VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LAS.- Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa, tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.- Jurisprudencia de la SCJN de 1917, sexta época, Tercera Parte, segunda Sala, p. 326.

- *Debe realizarse en presencia de dos testigos.* Para la Real Academia Española, testigo es la persona que da testimonio de una cosa o lo atestigua; persona que presencia o adquiere directo y verdadero conocimiento de una cosa. Atestiguar es declarar y afirmar como persona que observo alguna cosa. Afirmar es asegurar o dar por cierta una cosa.

Existe una notable diferencia entre la función que tienen los testigos en la orden de cateo y la orden de visita, ya que en la primera los testigos lo son de toda la diligencia que se efectúa, y en el segundo supuesto, solamente son testigos del acta, de que se esta elaborando una acta, más no de lo que en ella se esta redactando. Y en conclusión el papel de los testigos es únicamente una formalidad simbólica.

- *Debe realizar ésta acta la autoridad que practique la diligencia.*

Así como la orden de visita debe estar expedida por una autoridad competente, ahora, como un requisito de formalidad, debe desahogarse la visita domiciliaria por una autoridad, con ese carácter investida. Para justificar ésta hipótesis es necesario acudir a los reglamentos internos de las Secretarías de Estado, pero como los visitadores del Fisco no tienen el

carácter de autoridad, su labor como visitadora se encuentra viciada al no cumplirse con dicha formalidad prescrita para los cateos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación interpreta los requisitos de la visita domiciliaria como:

ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS. (tesis 509, pág. 367, tomo III, segunda sala, compilación de 1955), “toma en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre jurídica en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado, y por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenorice o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara

impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las tributarias tenga que rendir cuentas al fisco."[80]

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público deberá acreditar los elementos necesarios para que el Ministerio Público Federal pueda ejercitar acción penal, y posteriormente dar inicio a una averiguación previa, y para que se deban acreditar dichos elementos es necesario que la propia Secretaria le facilite al Ministerio Público las pruebas de que un contribuyente esta cometiendo un delito en materia fiscal, de tal modo que la Secretaria se puede enterar de dichos ilícitos a través de documentos privados o públicos.

[80] Tesis de jurisprudencia por contradicción 2ª/j. 59/97. apéndice al Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VI, diciembre de 1997. Novena Época. Segunda Sala. p.333.

- *Revisión De Gabinete.*

La autoridad fiscal tiene la facultad, desde su escritorio, de pedir que se presenten los contribuyentes ante ella para revisar sus declaraciones presentadas, e informe datos, documentos, la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación.

El Código Fiscal de la Federación contempla, también, la llamada revisión de gabinete; así pues nos encontramos en el artículo 48 de dicho ordenamiento legal que nos señala a quienes se les requerirá se presenten a una revisión de gabinete, la forma de notificarse dicho acto de molestia y todos los pormenores de cómo se llevará a cabo, como se dará fin y los recursos que puede emplear el contribuyente en caso de cualquier inconformidad o incumplimiento por parte de la autoridad hacendaría.

Artículo 48.- "Cuando 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:

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

Existe una gran incógnita sobre si es inconstitucional o no ésta facultad de comprobación que tiene la autoridad hacendaría, ya que parecería que el artículo 48 del código Fiscal de la Federación esta en contradicción con lo dispuesto en el artículo 42 fracción II, lo cual daría origen a que la contabilidad y todos los documentos relacionados con ella sea revisada fuera del domicilio fiscal o del lugar en donde está autorizada a realizarse. De ahí que el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, en el Amparo directo 90/95, sobre este problema, sostuvo:

REVISIÓN DE ESCRITORIO. EL ARTÍCULO 42 FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE AUTORIZA A LAS AUTORIDADES FISCALES A REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE EXHIBAN DOCUMENTACIÓN PARA REVISARLA EN LAS OFICINAS DE LA PROPIA AUTORIDAD NO ES INCONSTITUCIONAL.- El término “sustraer” a que se refiere a la jurisprudencia número P.XCI/92 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la cual se declaró Inconstitucional el artículo 45 fracciones II, V y VI del Código Fiscal de la Federación, respecto de las visitas domiciliarias; implica sacar la documentación del contribuyente visitado fuera del domicilio en que se practica la visita por parte de los auditores. En tanto, el artículo 42 fracción II del citado ordenamiento legal, dispone la exhibición por parte del contribuyente de la documentación fiscal que le es solicitada, y si bien esta documentación es susceptible de ser revisada en el domicilio del contribuyente, establecimiento o en las propias oficinas de las autoridades, tratándose de una revisión de escritorio, lo cierto es que esto es a virtud de un requerimiento hecho al contribuyente, mas no de una sustracción de la documentación fiscal del propio domicilio del contribuyente. Por ende, el

artículo 42 fracción II ya mencionado no infringe el artículo 16 constitucional (en la parte que se refiere a las visitas domiciliarias), ya que el mismo versa sobre una revisión de gabinete o de escritorio, previo requerimiento de documentación, mas no se trata de una visita domiciliaria, por lo que no es inconstitucional.- SJF, mayo de 1995, p. 402.

- *La Verificación De La Expedición De Comprobantes Fiscales.*

Antecedentes.

Esta facultad de comprobación se instauro para que se pudieran verificar la expedición de comprobantes fiscales, y a partir de 1999 se hizo extensiva para la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal del Contribuyente, y posteriormente en el 2000 se adapto para que el fisco pudiera solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y la verificación de los envases y recipientes que contengan bebidas alcohólicas, para revisar que cuentan con el marbete o precinto correspondiente.

Tenemos pues, que esta facultad quedo plasmada en el artículo 42 fracción V, del Código Fiscal de la Federación, el cual nos cita:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

…V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.”

Como nos dice el anterior párrafo, el procedimiento a seguir para que se lleve a cabo esta visita lo contempla el artículo 49 del ya mencionado código, en el cual autoriza a llevar a cabo la visita en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.

Pero encontramos en el penúltimo párrafo del artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, que aunque la autoridad fiscal tiene la facultad de hacer dichas visitas, los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar en donde almacenen las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por el Servicio de Administración Tributaria o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares.

Los requisitos para llevarse a cabo ésta visita, también, son aquellos que están plasmados en el artículo 16 constitucional, “consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”[81]

- *Las Compulsas.*

Son aquellos requerimientos de información que hace la autoridad hacendaría a terceros, sean proveedores de bienes y servicios o a adquirientes de los bienes o servicios que enajena o presta el visitado, las que se cotejan con lo asentado en la contabilidad o la documentación expedida, percatándose los visitadores si en efecto la actuación del contribuyente ha sido correcta o no.

Las compulsas tienen su origen en las visitas domiciliarias en donde al comparar los documentos de terceros, clientes o proveedores, el fisco se percata de que son irregulares los datos que proporciona el contribuyente, caso en el cual, se está cometiendo un ilícito penal.

Este ejercicio le ha rendido frutos al fisco ya que éste, ha descubierto un gran número de casos en que el visitado ha adquirido facturas apócrifas o no ha expedido todas las que debió, o bien las copias que guarda no coinciden con los originales que obran en poder de sus clientes.

El segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, le otorga un valor probatorio a las compulsas en la Revisión fiscal 18/88, en la que sostuvo:

[81] Jurisprudencia de la SCJN, los Fallos promovidos en los años de 1917 a 1965, Tercera Parte, Segunda Sala, p. 326.

AUDITORIA FISCAL. COMPULSA A TERCEROS EN. VALOR PROBATORIO.- El procedimiento de solicitar utilizar los datos e información de terceros relacionados con la contribuyente, a fin de establecer si se han cumplido las disposiciones fiscales, tiene su fundamento legal en los artículo 37 de la ley al Valor Agregado y 116 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con los artículos 42, fracción II y 62 del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos ochenta y cuatro y mil novecientos ochenta y cinco. Asimismo, para percatarse si la visitada ha proporcionado toda la documentación relacionada con sus operaciones, pueden los auditores recurrir a la compulsa a terceros, pues de no ser así, se limitaría a revisar y analizar la documentación y la información que tuviera a bien proporcionar la contribuyente. De lo anterior se desprende que el valor probatorio que ameritan los datos obtenidos de terceros a través de las compulsas, sea pleno, si la presunción de legalidad de que se encuentran investidos dichos informes, no se encuentra desvirtuada por la contribuyente.- Visible en el SJF de julio de 1994, p. 468.

- *Revisión De Dictamen*.

Otra facultad que tiene la autoridad hacendaría es la de revisar los dictámenes que formulan los contadores públicos, los estados financieros de los contribuyente y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria de solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Las personas que están obligadas a dictaminar son aquellos contribuyentes que recaen en alguna de las hipótesis que contiene el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Las actuaciones practicadas por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación tributaría, no necesariamente tienen el mismo valor probatorio, que el que la ley punitiva les otorga en los de carácter penal, pues aquí estas probanzas aportadas de lo administrativo a lo penal deben ser valoradas conforme a las reglas que para ello establece la materia penal, aunque esto no quiere decir que sean inválidas, sino que dicha valoración jurídica no puede trasplantarse en forma automática del que una jurisdicción les atribuye a otra, sin reflexionar en ello, conforme a su respectivo método de valoración jurídica de las pruebas que la ley de la materia exija para admitirlas como medio probatorio idóneo para acreditar un hecho.

3.3. La reparación del daño y el perdón como causa de extinción de la acción penal.

La *Reparación Del Daño*

Tenemos que la reparación del daño es una modalidad de sanción penal, una sanción pecuniaria, así asentada en el artículo 29 del Código Penal Federal, los que tienen derecho a hacer exigible *la reparación del daño* son:
“1o. El ofendido;
2o. En caso de fallecimiento del ofendido, el cónyuge supérstite o el concubinario o concubina, y los hijos menores de edad; a falta de éstos los demás descendientes, y ascendientes que dependieran económicamente de él al momento del fallecimiento”.

La reparación del daño proviene de un delito realizado por un delincuente y ella tiene el carácter de pena pública, y por lo mismo se debe exigir de oficio por el Ministerio Público previéndose que el ofendido o sus derechohabiente puedan aportar al Ministerio Público o al juez, en su caso, los datos y pruebas que tengan para demostrar la procedencia y monto de dicha reparación. Pero también existe la reparación exigible a terceros la cual tiene el carácter de responsabilidad civil y ésta se tramita en forma de incidente, en la manera en la que lo determina el Código de Procedimientos Penales y cuando por razón de sobreseimiento, de sentencias absolutorias o por no ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, concluya la causa o averiguación previa, en su caso, se podrá acudir a la vía civil, en los términos de la legislación Civil correspondiente.

Tenemos que el importe de la pena pecuniaria se debe distribuir entre el Estado y la parte ofendida, como ya indicamos anteriormente le corresponde al ofendido el importe total de la *reparación del daño*, y en segundo lugar la multa, será para las arcas del Estado. Pero si la parte ofendida llegase a renunciar al importe por la *reparación del daño*, pasará todo el importe de dicha reparación a manos del Estado.

Cuando sean varias las personas que intervienen en la comisión de un delito, corresponde al juez fijar la multa a cada delincuente, según su participación y condiciones económicas, tratando de guardar un equilibrio para reparar el daño que se le ocasiono a la víctima u ofendido.

Otro medio para garantizar la reparación del daño es; un depósito que garantizan la libertad caucional, aplicándose como pago preventivo de la reparación del daño, cuando el inculpado se llegue a sustraer de la acción de la justicia.

El Perdón.

Dentro del Código Penal Federal, en el artículo 93, se encuentra establecido que los delitos que sean perseguibles a petición de parte (querella) se pueden extinguir por haberle otorgado el perdón el ofendido;

Articulo 93.- “El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo extingue la acción penal respecto de los delitos que se persiguen por querella, 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. Una vez otorgado el perdón, éste no podrá revocarse.”

Y aunque el Código Fiscal de la Federación no contemple el perdón del ofendido como tal, se debe aplicar a los delitos que éste Código Fiscal contempla y que son perseguidos por querella y por declaratoria de perjuicio, ya que así lo estipula el Código Penal Federal en el artículo 93 párrafo 2º el cual nos dice: Lo dispuesto en el párrafo anterior es igualmente aplicable a los delitos que sólo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio o por algún otro acto equivalente a la querella, 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; dando como resultado la terminación del procedimiento que se ha iniciado, extinguiendo el ejercicio de la acción penal.

El perdón del ofendido, opera como una causa personal de cancelación de la pena, extingue tanto la acción penal o pretensión punitiva, como la pena impuesta.

Algunos autores, clasifican al perdón que otorga el ofendido en dos diferentes hipótesis;

La primera se dará siempre que se trate de delitos perseguibles por querella de parte, caso en el cual opera en cualquier momento del

procedimiento hasta antes de dictarse sentencia de segunda instancia, así mismo, en términos del párrafo último del artículo 93 del Código Penal Federal.

La segunda es cuando, opera el propio perdón del ofendido como causa de inexistencia de la sanción penal impuesta caso en el cual deberá ser promovida ante la autoridad ejecutiva.

Por otra parte, si son varios los ofendidos, el perdón se otorgará sólo respecto de la persona a favor de quien se otorga y no respecto de los demás. Sin embargo, si el interés jurídico relacionado se encuentra totalmente satisfecho, entonces si beneficiará a todos los inculpados y demás personas relacionadas con el delito incluso al encubridor.[82]

Pero hay un inconveniente en materia Fiscal, porque no existe la figura jurídica del *perdón del ofendido* como tal, si no que, el artículo 92 párrafo 2º de la fracción III del Código Fiscal de la Federación, contempla otra figura jurídica llamada *Petición de sobreseimiento,* encontramos pues que este artículo nos expone "Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera." Y que al igual que el perdón del ofendido, también extingue la acción penal, ésta petición de sobreseimiento la llevará a cabo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus

[82] Cfr. MALO CAMACHO, Gustavo "Derecho Penal Mexicano" Edit. Porrúa, México 1997. p. 676.

órganos representativos. En el reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público señala el artículo 10 en su fracción XXVI como facultades que le competen al procurador fiscal de la federación, otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Público que solicite el sobreseimiento en los procesos penales.

Por lo que se refiere al procedimiento penal, "el sobreseimiento adquiere rasgos peculiares y sus efectos son diversos a los que dicha institución posee en las restantes ramas procesales, en cuanto equivale a una sentencia absolutoria como autoridad de cosa juzgada. De acuerdo con el mismo Código Federal de Procedimientos Penales, el sobreseimiento opera de oficio o a petición de parte, salvo el caso de causa eximente de responsabilidad en los que es preciso la solicitud del afectado. El ordenamiento federal (artículo 303 del Código Federal de Procedimientos Penales) agrega la disposición en el sentido de que el inculpado en cuyo favor se hubiese decretado el sobreseimiento, será puesto en absoluta libertad respecto del delito por el cual se decreto"[83]

La petición de sobreseimiento de procesos penales por delitos fiscales puede formularla discrecionalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como una de sus facultades, antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones. Después de formuladas las conclusiones, la petición de sobreseimiento será totalmente improcedente[84].

El juez, en los casos de sobreseimiento será siempre el que decida si procede o no, y en la materia que nos incumbe el que lo solicita es el Ministerio Público. Por ello nos damos cuenta que en la etapa de la

[83] FIX-ZAMUDIO, Héctor."Diccionario Jurídico Mexicano". Tomo IV p.2939.
[84] PONCE RIVERA, Alejandro. "Responsabilidad Fiscal Penal". Ediciones Fiscales ISEF, S.A. 3ª ed. México 1997. p.48.

Averiguación Previa no existe el sobreseimiento y por lo tanto el Ministerio Público no lo puede otorgar.

Según Reyes Tayabas[85], la petición de sobreseimiento es "una figura distinta a la del perdón, que tiene reglas distintas, pero que igualmente produce los mismos efectos que el perdón"[86]

En conclusión tenemos que en materia penal fiscal no existe la figura jurídica del perdón del ofendido, pero si encontramos la petición de sobreseimiento para el caso de que los delitos imputados sean perseguidos a petición de parte (querella) o por declaratoria de perjuicio (los delitos de contrabando o al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado), siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien hace la petición al Ministerio Público, quien a su vez hará la solicitud al órgano jurisdiccional para que sobresea el proceso y otorgue la libertad inmediata al presunto por lo que al delito concierna, obviamente no eximiendo de girar una nueva orden de aprehensión, dictar un auto de formal prisión o sujeción a proceso por otro delito fiscal.

[85]REYES TAYABAS, Jorge. "Los requisitos de procedibilidad en los delitos fiscales y la petición de sobreseimiento por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en Ensayos jurídicos. Cuadernos Inacipe 28. México, 1988.p. 143. Señala que la petición de sobreseimiento es un acto *sui generis* equiparable al perdón, y dice " si bien no se conecta con una facultad de querella, se reserva a la parte ofendida... y produce las mismas consecuencias jurídicas que el perdón que se otorga en los delitos de querella"

[86] GONZÁLEZ-SALAS Campos, Raúl. Ob. cit. p. 178.

CAPITULO IV. DE LA PARTICIPACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO EN EL PROCESO PENAL SEGUIDO POR LOS DELITOS FISCALES.

4.1. Coadyuvancia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el proceso penal.

Rivera Silva, define al Proceso como "el conjunto de actividades, debidamente reglamentadas y en virtud de las cuales los órganos jurisdiccionales, previamente excitados para su actuación por el Ministerio Público, resuelven sobre una relación jurídica que se les plantea"[87].

El proceso penal da inicio en el momento en el que se dicta el auto de radicación, y se puede decir que inicia en éste momento, ya que es hasta entonces que interviene un órgano jurisdiccional (según el criterio jurista se inicia el proceso con el auto de sujeción a proceso o de formal prisión, ya que si nos damos cuenta en nuestra Carta Magna se encuentra estipulado en el 2º párrafo de su artículo 19, que todo proceso se seguirá forzosamente por el delito o delitos señalados en el auto de formal prisión, y termina en la sentencia ejecutoriada)

De acuerdo al artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Ministerio Público[88] es una Institución Pública encargada de tutelar los bienes jurídicos protegidos por la ley penal, auxiliada por la Policía Judicial, al dar inicio a la averiguación previa ya sea de oficio o a

---

[87] RIVERA SILVA, Manuel. Ob. cit. p.177

[88] El Ministerio Público, es la institución unitaria y jerárquica dependiente del organismo ejecutivo, que posee como funciones esenciales las de persecución de los delitos y el ejercicio de la acción penal. Diccionario Jurídico Mexicano, tomo II, p. 2128.

petición de parte, proceder a investigar los hechos y recabar datos o indicios que, en su caso, acrediten el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculpado, para estar en posibilidad legal de ejercitar la acción penal.

En el artículo 102 apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos encontramos que el Ministerio Público Federal es nombrado por el poder ejecutivo y ratificado por el senado de la República, además de otorgarle el poder a dicha institución pública; de perseguir, ante los tribunales, de todos los delitos del orden federal, también es el encargado de presentar todas las pruebas que acrediten la responsabilidad de los presuntos delincuentes, observar que los juicios se sigan con total transparencia y que la justicia sea pronta y expedita, y por supuesto, debe intervenir en todos los negocios en que la Federación sea parte. Igualmente en el artículo 2º de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República se le otorga al Ministerio Público las funciones de:

1. Representar a la Federación en todos los negocios en que ésta sea parte o tenga interés jurídico, y

2. Perseguir los delitos del orden federal; en la averiguación previa, la recepción de denuncias y querellas; comprobar el cuerpo del delito y la acreditación de la probable responsabilidad del indiciado, como elementos para ejercitar la acción penal.

En el Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encontramos que corresponde a ésta institución, por medio de sus órganos representativos, la Procuraduría Fiscal Federal, acudir ante el Ministerio Público y formular las denuncias y querellas así como presentar la declaratoria de perjuicio que sufrió o pudo sufrir el fisco por la comisión

de algún delito fiscal, pero además también le otorga a la Procuraduría Fiscal Federal la facultad de perseguir los delitos fiscales colaborando conjuntamente con la Procuraduría General de la República, allegándose y proporcionándole a esta última, todas las pruebas que comprueben el perjuicio que pudo sufrir o sufrió el erario federal.

4.2. Órganos representativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el proceso penal.

En el año de 1991, el Procurador General de la República en turno, creo seis unidades técnicas, llamadas fiscalías especializadas del Ministerio Público, entre las cuales se creo la Fiscalía Especializada en materia Fiscal y Bancaria (financiera).

Este es un pequeño fragmento de dicho acuerdo:

La continuidad exige, además, la creación de una coordinación especial que supervise el enlace entre a integración de la averiguación previa, la consignación, el procedimiento judicial y los recursos que en su caso deban interponerse e, inclusive, la propuesta de conclusiones in- acusatorias, parciales, totales o de sobreseimiento, ante posibles errores que se cometieran por servidores de la institución.

ACUERDO por el que se crean seis fiscalías especializadas del Ministerio Público Federal y una coordinación de procesos relevantes:

PRIMERO. Se crean seis fiscalías especializadas del Ministerio Público Federal...

SEGUNDO. La denominación y atribuciones de las fiscalías especializadas del Ministerio Público Federal, como ilustración y en forma enunciativa, no limitativa, serán las siguientes:
B) La fiscalía para la atención de los delitos fiscales y de banca conocerá, entre otros, de los delitos previstos en e Código Fiscal de la Federación, Ley de Instituciones de Crédito y demás relacionadas...

De ahí que se ha creado la Procuraduría Fiscal Federal, con la finalidad de que todos los actos que lleven a cabo las áreas encargadas de la recaudación de ingresos se apeguen a lo ordenado por las disposiciones jurídicas aplicables.

La competencia de la Procuraduría Fiscal es; la resolución de recursos previstos en las disposiciones jurídicas fiscales, tanto federales como estatales, que promueven los interesados cuando éstos estimen que no se ha cumplido con las leyes en la materia.

Entre los recursos que pueden promover los contribuyentes ante la Procuraduría Fiscal, pero no en materia penal sino en materia administrativa; se encuentran; *el de revocación, el juicio de nulidad, y el juicio de amparo*:

- El de *revocación* a que se refiere el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación y que procede en contra de: resoluciones y actos dictados por la autoridad fiscal:

I.- Definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

→ Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
→ Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
→ Dicten las autoridades aduaneras.
→ Cualquier resolución de carácter definitivo[89] que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del Código Fiscal de la Federación.

[89] Por resolución definitiva debe entenderse aquella que determina y define una situación jurídica concreta, y no aquellos actos preventivos dictados en el trámite de un procedimiento aún no concluido.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

→ Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
→ Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
→ Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.
→ Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

El escrito del recurso de revocación deberá contener los requisitos del artículo 122 de Código Fiscal de la Federación; además de los que establece el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

- La resolución o acto que se impugna.
- Los agravios que le causa la resolución o el acto impugnado.
- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
- Pruebas admisibles del recurso de revocación.

En el recurso de revocación es admisible toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesional de autoridades mediante absolución de posiciones.

La autoridad dispone de un plazo que no excederá de tres meses para emitir la resolución y notificarla, contando a partir de la fecha de interposición

del recurso. El silencio de la autoridad significa la confirmación del acto o la resolución.

No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales que al efecto se prevén en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

“Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI.-Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal, hasta que venza el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surte efecto su notificación.

Cuando se hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal es de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga el recurso, debiendo acreditarse que éste se interpuso dentro de los 45 días siguientes al surtimiento de efectos de la notificación.

Al escrito de interposición del recurso, deberán acompañarse:

- Los documentos que acrediten la personalidad cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales.
- El documento que conste el acto impugnado.
- Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando declaren bajo protesta de decir verdad no haberla recibido cuando se hubiere efectuado por correo certificado; cuando se trate de negativa ficta o si se realizó por edictos.
- Las pruebas documentales que ofrezcan, y dictamen pericial en su caso.

- *Juicio de nulidad.*

El juicio de nulidad, mismo que se interpone ante la H. Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un medio de defensa que tiene el particular que ve afectado su interés jurídico, por algún acto o resolución emitido por una autoridad fiscal federal, a efecto de que un Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dirima las controversias que surjan entre la autoridad y los contribuyentes, y determinar

si la actuación de ésta se ajustó o no a los lineamientos legales de actuación y, en todo caso, obtener la nulidad de los mismos.

De acuerdo al artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, las partes en el juicio de nulidad son:

I.- El demandante.
II.- Los demandados. Tienen ese carácter:

1. La autoridad que dictó la resolución impugnada.

2. El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

III.- El titular de la dependencia o entidad de la administración publica federal, Procuraduría General de la República, Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvierta actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

IV.- El tercero, que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

La demanda se presentará por escrito, directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efecto la notificación de la resolución impugnada.

En términos del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de demanda deberá indicar:

- El nombre del demandante y su domicilio para oír y recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente.
- La resolución que se impugna.
- La autoridad o autoridades demandadas, o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- Los hechos que den motivo a la demanda.
- Las pruebas que ofrezca (tratándose de las pruebas pericial y testimonial deberá precisarse los hechos sobre los que versarán, señalando los nombres y domicilios de testigos y peritos).
- Los conceptos de impugnación.
- Nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo hubiere.
- Lo que se pida, señalando, en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

En los juicios que se tramitan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa será admisible toda clase de pruebas, excepto la confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

- *Juicio de amparo:*

El juicio de amparo, que se interpone ante los Juzgados de Distrito y Colegiados de Circuito, es la instancia judicial que tienen los gobernados para que se protejan y respeten sus derechos de toda actuación de autoridad que

repercuta en perjuicio de sus garantías constitucionales. Su objeto es restablecer las cosas al estado que guardaban antes de la violación, u obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y cumplir con su parte, lo que la misma garantía exige.

Este juicio únicamente puede promoverlo el quejoso, es decir, la persona a quien perjudique el acto o resolución, y sólo a éste beneficiará la protección constitucional que en su caso se otorgue.

Por cuenta separada y por duplicado se tramita la concesión de la suspensión del acto reclamado, a fin de que las cosas se mantengan en el estado que guardan al momento de la interposición de la demanda, hasta en tanto se resuelva en definitiva el otorgamiento o no de dicha protección constitucional.

El amparo indirecto procede contra leyes que por su sola expedición causan perjuicio, contra actos de autoridad fiscal por violación directa de garantías, y contra actos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Se tramita ante el Juez de Distrito.

El amparo directo procede contra las resoluciones definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Se promueve ante el Tribunal Colegiado, por conducto de la autoridad que emitió el acto controvertido.

El Amparo es un recurso que se puede utilizar en cualquier materia del derecho, ya sea en materia administrativa o en materia penal para el caso de los delitos fiscales.

Procuraduría Fiscal Federal

Buscamos en diferentes bibliografías, sobre el tema y por desgracia no encontramos literatura acerca del mismo, por ello nos enfocamos sobre las facultades de la Procuraduría Fiscal Federal contempladas en el Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, teniendo así;

La Competencia:

El artículo 10 del Reglamento Interno de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público señala que: "Compete al Procurador Fiscal de la Federación:
XXVI. Ejercer, en materia de infracciones o delitos, las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando competa imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría; formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello; formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón en los casos que proceda…

Siempre y cuando, en el caso de delitos fiscales, las unidades administrativas o autoridades del Servicio de Administración Tributaria informen que se encuentra satisfecho el interés del Fisco Federal o, tratándose de delitos previstos en leyes financieras, las comisiones supervisoras del sistema financiero u otras áreas competentes de la Secretaría manifiesten no tener objeción en su otorgamiento; orientar y asistir legalmente, cuando lo considere necesario, a los servidores públicos adscritos a la Secretaría que por el ejercicio de las atribuciones propias de sus cargos, deban intervenir en

los procedimientos penales indicados con base en la competencia a que se refiere este artículo.

XXVIII. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegarse de los elementos probatorios del caso, darle la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquéllos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría, y formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón legal, siempre y cuando las áreas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento;

XXIX. Ejercer en materia penal, en las materias que no estén expresamente asignadas por este Reglamento a otras unidades administrativas de la Secretaría, las facultades que señalen a ella misma las leyes que rigen a las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares del crédito, al mercado de valores, al sistema de ahorro para el retiro, así como las previstas en otras leyes de la competencia de la Secretaría;"

Así mismo nos damos cuenta que en el artículo 85 fracción II del mismo ordenamiento que:

"Compete a la Dirección General de Control Procedimental:

II. Coadyuvar, con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría para la integración de los procedimientos penales que sean competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones;

proponer ante el Ministerio Público, órganos jurisdiccionales o cualquier otra autoridad, los argumentos jurídicos en que se expongan pruebas, agravios u objeciones en cualquier instancia de dichos procedimientos penales, así como orientar y asistir legalmente, cuando lo considere necesario, a los servidores públicos adscritos a la Secretaría que por el ejercicio de las atribuciones propias de sus cargos, deban intervenir en los procedimientos penales incoados con base en la competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones."

En cuanto a la petición de sobreseimiento u otorgamiento del perdón, tenemos que compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación conforme al artículo 10 fracción XXVI, conjuntamente con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones; artículo 81 fracción II, y Dirección General de Delitos Fiscales; artículo 82 fracción II.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La naturaleza jurídica de los delitos fiscales, es de carácter estrictamente pecuniario, así previsto en el Código Fiscal de la Federación, normalmente por delito entendemos aquellas conductas u omisiones estas, de manera ilícita y que principalmente se llevan a cabo en contra de la sociedad en general. También encontramos que hay otras maneras de dañar a las personas integrantes de una sociedad, como la nuestra, directa o indirectamente, ya que al cometer alguna de esas conductas ilícitas que se encuentran enmarcadas dentro del Código Fiscal de la Federación no solamente se afectan intereses del erario público sino que también repercute en nuestra sociedad, ya que se dejan de realizar actividades productivas y el bienestar colectivo se ve afectado. Por ello los delitos tributarios han sido conocidos desde la época de la conquista en nuestro país, con los fraudes que se cometían al transportar materias primas, especies, frutas, etc. de la nueva España al viejo continente u otras regiones, sin pagar el impuesto aduanero correspondiente, ya entonces existía una institución encargada de realizar los cobros de dichos impuestos, denominada la administración de la Real Hacienda, además imponía las sanciones correspondientes a los que realizaban conductas ilícitas en contra de la corona y leyes expedidas y vigentes en ese momento.

SEGUNDA.- la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus órganos representativos también puede realizar denuncias y querellas, como cualquier otra persona, agregando un requisito más a la denuncia o

querella, *la declaratoria de perjuicio*, ya que este órgano federal, es el encargado de cuidar nuestro patrimonio no individual sino colectivo, a nivel nacional, además, la Secretaría de Hacienda tiene la facultad para requerir a todos los contribuyentes sus declaraciones y todos los documentos que comprueben el cumplimiento del pago de sus impuestos, como son las visitas domiciliarias, la revisión de gabinete, el requerimiento de la exhibición de la contabilidad, etc. y de ahí se puede enterar de quien esta incumpliendo y/o realizando conductas ilícitas, traducidas en delitos. Es decir que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público normalmente obtiene las pruebas de los comportamientos ilícitos a través de los procedimientos administrativos que utiliza para requerir a los contribuyentes.

TERCERA.- Tocante a la declaratoria de perjuicio, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 92 fracción II contempla que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe hacer una declaración de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio como un requisito de procedibilidad, para que pueda proceder penalmente contra un contribuyente que haya cometido alguno de los siguientes delitos; el delito de contrabando y al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, pero hemos visto que algunos autores citan que se deben presentar conjuntamente la querella con la *declaratoria de perjuicio* y aun el propio Ministerio Público lo solicita, pero nos damos cuenta que en realidad y conforme a este artículo solamente se necesita de dicha *declaratoria de perjuicio* para que el Ministerio Público proceda a hacer una investigación por la posible comisión de un delito.

CUARTA.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la facultad de suministrar los medios probatorios al Ministerio Público Federal, originados estos a partir de sus procedimientos administrativos, y es precisamente al Ministerio Público Federal al que se le suministran las pruebas primero porque los delitos que contempla el Código Fiscal de la Federación son de orden Federal pero sobre todo, como es sabido y de acuerdo con nuestra Carta Magna es el único que puede ejercitar la acción penal en el caso concreto, además de que el Ministerio Público obtendrá todos los elementos y pruebas con las cuales comprobar que el contribuyente ha incurrido en conducta ilícita cometiendo así un delito, y se empiece un proceso penal en contra de este contribuyente. Por ello decimos que *el procedimiento penal que se sigue por delitos fiscales*, se origina de un procedimiento administrativo.

QUINTA.- En materia penal las acciones o actos delictivos son conocidos y perseguidos por denuncia o por querella, pero también encontramos en dicha materia que existen diferentes formas de que se extinga tanto la Responsabilidad Penal como la acción penal y dentro de esas formas encontramos la figura jurídica del *perdón del ofendido* a favor de aquellas personas que cometen delitos que son perseguidos por la justicia a petición de parte o por querella, y encontramos que en nuestra materia tributaria, en el Código Fiscal de la Federación, no se contempla el perdón (tal y como dice esta palabra) para aquellos que cometen ilícitos fiscales, pero como se trata de un procedimiento penal a nivel Federal y de acuerdo con el Código Penal Federal y su artículo 93 párrafo 2º, se les debe otorgar el perdón a los delitos que el Código Fiscal contempla que son perseguidos por querella y aquellos que sólo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio, en la materia que es de nuestro interés existe otro nombre dado para esta figura

jurídica llamado *petición de sobreseimiento* dando como resultado la terminación del procedimiento que se ha iniciado, extinguiendo tanto el ejercicio de la acción penal como la pena pero solamente en aquellos delitos que son perseguidos a partir de una querella o de una declaratoria de perjuicio.

SEXTA.- La encargada de hacer la *petición de sobreseimiento* es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, conjuntamente con el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones y con el Director General de Delitos Fiscales, facultados éstos para otorgar el perdón pidiendo al Ministerio Público el no ejercicio de la acción penal así como pedir al Órgano Jurisdiccional que sobresea el procedimiento penal en cualquiera de sus etapas siempre y cuando, se encuentre satisfecho el interés del Fisco Federal es decir que se hayan cubierto tanto las contribuciones como los recargos multas o cualquier otro crédito fiscal que sea necesario.

SEPTIMA.- Con respecto a *la reparación del daño*, tenemos que no es una manera de extinguir el ejercicio de la acción penal sino que más bien es una modalidad de pena, es una sanción pecuniaria, así contemplado en el artículo 29 del Código Penal Federal, y cuando por alguna razón esta no se pueda imponer, entonces existe la posibilidad de que sea exigible en materia civil, Código Penal menciona que los que tienen derecho a hacer exigible *la reparación del daño* los cuales son:

1o. El ofendido;

2o. En caso de fallecimiento del ofendido, el cónyuge supérstite o el concubinario o concubina, y los hijos menores de edad; a falta de éstos los

demás descendientes, y ascendientes que dependieran económicamente de él al momento del fallecimiento.

En el tema que es de nuestro interés el ofendido sería el Estado y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el procedimiento penal es la representante, y como hemos mencionado antes en nuestra conclusión quinta a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, puede hacer una petición de sobreseimiento haciendo exigible la *reparación del daño* dándose por satisfecha cuando el contribuyente que ha cometido un ilícito cumple con las contribuciones vencidas, multas, recargos, créditos fiscales, etc.

OCTAVA.- Al frente de la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* se encuentra el Secretario de despacho, quien tiene facultad para delegar funciones para el desahogo de los asuntos de su competencia. En éste caso por nuestro tema, encontramos en el artículo 2o. fracción V del reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que otorga al Procurador Fiscal de la Federación facultades para representar a la Secretaría de Hacienda o cualquiera de sus unidades administrativas, en cualquier tipo de juicio o procedimiento judicial o administrativo, en realizar denunciar, querellas, declaratorias de perjuicio, para formular peticiones de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón obviamente auxiliado por el Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, además de las direcciones generales que tengan ingerencia en el tema de los delitos fiscales.

NOVENA.- En materia penal, cuando se comete un delito, el órgano encargado de su persecución y de la representación ante el órgano judicial es sin duda el Ministerio Público así establecido por nuestra Carta Magna, en su artículo 102 apartado A párrafo segundo, en donde queda plasmado que el único que puede ejercer la acción penal es el Ministerio Público Federal, a demás de perseguir los delitos y ser el representante ante los tribunales, de todos los delitos del orden federal. Pero cuando se sigue un procedimiento penal por delitos fiscales, cometidos por personas tanto físicas como morales (representantes o responsables), la Secretaría de Hacienda y Crédito Público participa a través de sus órganos internos, con las potestades que su propio reglamento interno le otorga para el mejor funcionamiento de sus facultades.

En materia fiscal cuando nos referimos a delitos fiscales el encargado de suministrar los medios de prueba al Ministerio Público, como lo indicamos, es el Procurador Fiscal Federal, a través de su Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones. Pero aún así observamos que la Procuraduría Fiscal Federal se encuentra limitada para ejercer la función de perseguidora de delitos y representante del F*isco Federal*, fungiendo únicamente como coadyuvante del Ministerio Público Federal.

DECIMA.- Concluimos de manera general que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público es la única institución facultada para hacer valer el derecho de querellarse o denunciar los delitos cometidos en contra del Fisco Federal, por medio de sus instituciones internas como es la Procuraduría Fiscal de la Federación, Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones y sus direcciones generales, además de ser la única que suministra los medios de prueba, fungiendo así como coadyuvante del Ministerio Público.

BIBLIOGRAFIA

- AMUCHATEGUI REQUENA, I. Griselda. “Derecho Penal” 2ª. edición, Editorial Oxford. México 2000. Total De Pág. 476.
- BARRITA LÓPEZ, Fernando A. “Averiguación Previa”, 4ª edición, Editorial Porrúa. México 1997. Total de pág. 155
- BUNSTER, Alvaro. “Diccionario Jurídico Mexicano”,
- BURGOA HORIGUELA, Ignacio. “Las Garantías Individuales”. 23ª edición, Editorial Porrúa, S.A. México 2002. Total de pág.814.
- CASTELLANOS TENA, Fernando. “Lineamientos Elementales de Derecho penal” 43ª edición, Editorial Porrúa. México 2002. total de pág. 357.
- CARBAJAL, Juan Alberto. “Tratado de derecho Constitucional”, Editorial Porrúa. México 2002. Total de Pág. 552.
- CARRARA, Francesco. “Derecho Penal”, Editorial Harla. México 2001. Total de pág. 230.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. “Diccionario de Derecho Fiscal”, Editorial Oxford. México 1999. Total de pág. 543.
- CUELLO CALÓN, Eugenio, Derecho Penal Tomo I, 18ª edición, Editorial Bosch, Casa editorial, S.A. 1980. Total de pág. 520.
- DE PINA BARA, Rafael. “Diccionario de Derecho”, 25ª edición, Editorial Porrúa. México 1998.
- DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. “Garantías individuales y amparo en Materia Penal”. Editorial Duero S.A. de C.V. México 1992. Total de pág. 166.
- GARCIA RAMÍREZ, Sergio. “Derecho Penal”, Editorial UNAM. México 1990. Total de pág. 498.
- GONZALEZ-SALAS, Campos Raúl. “Los Delitos Fiscales”, Editorial Pereznieto. México 1995. Total de pág. 206.

- GONZÁLEZ-SALAS, Campos Raúl. “La Teoría del Bien Jurídico en el derecho Penal”, Edit. Pereznieto, México 1995. Total de pág. 152.
- HERNANDEZ PLIEGO, Julio Antonio. “El Proceso Penal Mexicano”, Editorial Porrúa. México 2002. Total de pág. 604.
- JIMENEZ DE ASÚA, Luís. “Lecciones de Derecho Penal”, Editorial Pedagógica Iberoamericana. México 1995. Total de pág. 367.
- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. “Introducción al Derecho Penal”, 9ª edición, Editorial Porrúa. México 2001. Total de pág. 281.
- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. “Teoría del Delito”, Editorial Porrúa, S.A. México 1994. Total de pág. 662.
- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo.”Derecho Procesal Penal”, Editorial IURE. México 2002. Total de pág.287
- MALO CAMACHO, Gustavo. “Derecho Penal Mexicano”, Editorial Porrúa. México 1997. Total de pág.714.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. “Facultades de Comprobación Fiscal”, 2ª edición, Editorial Porrúa. México 2001. Total de pág.340.
- MONARQUE UREÑA, Rodolfo. “Derecho Procesal Penal Esquemático” Editorial Porrúa. México 2002. Total de pág.171.
- OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto. “La Averiguación Previa”, 12ª edición, Editorial Porrúa. México 2005. Total de pág.679.
- QUINTANA VALTIERRA Jesús, Jorge Rojas Yañez. “Derecho Tributario Mexicano”, Editorial Trillas. México 1998. Total de pág. 440.
- REYNOSO DÁVILA, Roberto. “Teoría General del Delito”, 3ª edición, Editorial Porrúa. México 1998. Total de pág.362.
- RIVERA SILVA, Manuel. “El Procedimiento Penal”, 31ª edición, Editorial Porrúa. México 2002. Total de pág.403.
- SILVA SILVA, Jorge Alberto. “Derecho Procesal Penal“ 2ª edición, Editorial Oxford. México 1999. Total de pág.815.

- TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. “Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales”, 2ª edición, Editorial Porrúa. México 2001. Total de pág. 776.
- URBINA NANDAYAPA, Arturo. “Los Delitos Fiscales en México”, Editorial Sicco. México 1997. Tomo 1. Total de pág.143.
- URBINA NANDAYAPA, Arturo. “Los Delitos Fiscales en México”, Editorial Sicco. México 1997. Tomo 2. Total de pág. 211.
- URBINA NANDAYAPA, Arturo. “Los Delitos Fiscales en México”, Editorial Sicco. México 1997. Tomo 4. Total de pág. 177.
- URBINA NANDAYAPA, Arturo. “Los Delitos Fiscales en México”, Editorial Sicco. México 1997. Tomo 5. Total de pág. 203.

LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF. México 2006.
- Ley de Amparo, editorial ISEF. México 2006.
- Código Fiscal de la Federación. Editorial ISEF. México 2006.
- Código Penal Federal. Editorial DELMA. México 2006.
- Código Federal de Procedimientos Penales. Editorial DELMA. México 2006.
- Ley de impuesto sobre la Renta. Editorial ISEF. México 2006.
- Reglamento de La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Editorial ISEF. México 2006.
- Reglamento Interno del Sistema de Administración Tributaria, Editorial ISEF. México 2006.