



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Derecho
Maestría en Derecho Fiscal

La necesidad de reformar el art. 92 del Código Fiscal de la Federación y las disposiciones de los respectivos reglamentos interiores que se relacionan con este precepto.

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de

Maestro

EN DERECHO FISCAL

Presenta:

Eliseo Miguel Solana Ramírez

Dirigido por:

**Mtro. Rigoberto Franco Cedillo.
Dr. César Augusto Lachira Sáenz**

SINODALES

Mtro. Rigoberto Franco Cedillo
Presidente

Dr. César Augusto Lachira Sáenz
Secretario

Mtro. Agustín Alcocer Alcocer
Vocal

Dr. Juan de Dios Cajas Castro
Suplente

Dr. Jesús Salvador Vázquez Vallejo
Suplente

Mtro. Agustín Alcocer Alcocer
Nombre y Firma
Director de la Facultad

Dr. Sergio Quesada Aldana
Nombre y Firma
Director de Investigación y
Posgrado

No. Reg. 1162013

Clas. D 344.3

S 624 n

E J 1

INDICE

	Páginas
AGRADECIMIENTO.....	1
RESUMEN.....	2
SUMMARY.....	3
INTRODUCCION.....	4
CAPITULO PRIMERO.....	8
ANTECEDENTES RELATIVOS A LA QUERELLA.	
1.- Antecedentes Constitucionales.....	9
2.- Código Fiscal de la Federación de 1938.....	14
3.- Código Fiscal de la Federación de 2000.....	19
CAPITULO SEGUNDO.....	24
PRINCIPALES FUNDAMENTOS DE LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.	
1.- Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política y 1 del Código Fiscal de la Federación.....	25
2.- Autoaplicabilidad de las disposiciones fiscales.....	27
3.- El Registro Federal de Contribuyentes	30

CAPITULO TERCERO.....	39
FORMAS DE PERSECUCION DE LOS DELITOS.	
1.- La Querella y la Denuncia.....	40
2.- Aspectos distintivos de la Persecución oficiosa y a Instancia de parte....	42
3.- Justificación de la Querella en la materia Penal.....	44
4.- Distinción entre Querella y Declaratoria de Perjuicio.....	48
CAPITULO CUARTO.....	52
FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES, TRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES.	
1.- Organos facultados para querellarse o formular declaratorias de perjuicio.....	53
2.- Delitos fiscales que se persiguen por querella.....	65
3.- Delitos fiscales en los que es necesaria la declaratoria de perjuicio.....	87
4.- Obligación de los funcionarios y empleados públicos de comunicar hechos u omisiones que pueden constituir delitos y sus excepciones.....	90
5.- El otorgamiento del Perdón.....	95
CAPITULO QUINTO.....	109

ACTO DE AUTORIDAD, DISCRECIONALES Y REGLADOS.

1.- Acto de autoridad, discrecionales y reglados.....	110
-------------------------------------------------------	-----

CAPITULO SEXTO.....	120
---------------------	-----

ALGUNOS ASPECTOS ESPECIFICOS DE LOS DELITOS FISCALES.

1.- Bien Jurídico tutelado en los delitos fiscales.....	121
---------------------------------------------------------	-----

2.- Delitos Fiscales que se consideran graves.....	128
----------------------------------------------------	-----

Conclusiones.....	140
-------------------	-----

Bibliografía.....	144
-------------------	-----

AGRADECIMIENTOS

A mis padres, familia, maestros, compañeros y amigos.

Dice un poeta que: uno es a través de otros, que uno existe gracias a otros, que son otros los que nos dan plena existencia, y estoy de acuerdo con esa manera de pensar, por eso doy gracias a todos Ustedes, por la vida, el amor, las enseñanzas, los consejos, la amistad y por permitirme seguir dando forma a mi existencia.

RESUMEN

El contenido de este trabajo de investigación podemos reducirlo a tres aspectos torales o fundamentales:

- 1.- El origen y justificación de la querella en materia fiscal.
- 2.- Cómo surge la relación jurídico tributaria, y algunas de sus implicaciones.
- 3.- En qué delitos fiscales es necesaria la formulación de la querella, en cuáles es necesaria la declaratoria, cuál es el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales.

En el desarrollo de estos puntos se fundan las conclusiones de este trabajo, dentro de las cuales es posible destacar que se determino que la querella en materia fiscal no se encuentra justificada atendiendo al bien jurídico que se tutela en los delitos fiscales, y lo más importante a nuestro juicio el hecho de que la existencia de esta facultad discrecional afecta negativamente la relación entre el fisco y los contribuyentes.

Es conveniente aclarar que este trabajo no se elaboro desde el punto de vista de la materia penal, pues el enfoque que se le da a los problemas expuestos, más bien se refiere al derecho fiscal en general y en particular en relación con la facultad que tienen las autoridades fiscales de querellarse.

(Palabras clave: querella, facultad discrecional, delitos fiscales)

SUMMARY.

The content of this research work can be summarized in three main or fundamental aspects;

- 1.- The origin and justification of legal charges brought in tax matters.
- 2.- How the juridical tax relationship came about and some of its implications.
- 3.- In what tax offenses charges are necessary; when an interpretive statement is necessary ; what the juridic basis is in tax offenses.

The conclusions of this work are based on the development of these points. It was determined that charges in tax matters are not justified on the juridic grounds which apply to tax offenses. In our opinion, the most important fact is that the existence of this discretionary power has a negative effect on the relationship between the revenue service and taxpayers.

It should be pointed out that this work was not carried out from a penal point of view since it focuses on the problems set forth above. The work refers to tax law in general and in particular to the power the revenue service authorities have to bring charges.

(Key words: legal charges, discretionary power, tax offenses)

INTRODUCCIÓN

El motivo por el que nos surgió la inquietud por este tema y que es la razón por la que consideramos necesaria su investigación; es el hecho de que resulta cuestionable que en un sistema fiscal que se basa en la autoaplicación de las disposiciones impositivas, es decir, en la confianza del estado hacia a los gobernados, existan facultades discrecionales que permiten a las autoridades fiscales presionar a los contribuyentes para lograr sus metas y propósitos recaudatorios, haciendo manifiesta una situación de injusticia y desigualdad que propicia el temor de los particulares, la evasión y el comercio informal, concretamente me refiero a la facultad que tienen algunas autoridades fiscales de formular querellas por la comisión de los llamados delitos fiscales.

Otro motivo que nos llevo a efectuar este trabajo es el hecho de que en realidad existe muy poca bibliografía sobre el tema que se plantea; en esta investigación se plantearon los siguientes objetivos e hipótesis:

a).- Demostrar que no se encuentra debidamente justificada la facultad discrecional con que cuentan las autoridades fiscales para formular querellas por la comisión de delitos fiscales.

b).- Demostrar que la actual redacción del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, así como los correspondientes del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria son contrarios al principio de confianza que revelan las disposiciones fiscales.

c).- Demostrar la necesidad de reformar el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación y los Reglamentos Interiores relacionados.

El problema que se plantea tiene su origen en la consideración de que como consecuencia de las facultades que poseen las autoridades fiscales para querellarse discrecionalmente en contra de los particulares por la comisión de los llamados delitos fiscales, se ha dado lugar a lo que se conoce como TERRORISMO FISCAL, pues al ser ésta una facultad discrecional queda al arbitrio de la autoridad su ejercicio, sin que exista una limitación o alguna regla que guíe el uso de la misma, igualmente la existencia de este tipo de facultades definitivamente desalienta a un importante sector de la población económicamente activa, que podrían ser fuentes de ingresos para el estado, es decir impide un sano crecimiento de lo que se conoce como el universo de contribuyentes cautivos, esto es los que están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Para esos efectos se dividió el trabajo en seis CAPITULOS que tratan de lo siguiente:

En el primer capítulo nos referimos a los antecedentes tanto Constitucionales como a los relativos del Código Fiscal de la Federación, es decir se trata de ubicar el momento en el que aparece la Querrela en la legislación fiscal, así como su justificación, tanto en el derecho penal en general como en la materia fiscal.

En el segundo capítulo tratamos los principales fundamentos jurídicos que se relacionan con el surgimiento del binomio fisco – contribuyente, buscando en el mismo hacer notar los orígenes de esta relación, así como sus principales consecuencias.

En el tercer capítulo buscamos establecer las formas de persecución de los delitos y sus peculiaridades en la materia fiscal.

En el cuarto capítulo señalamos que autoridades están facultadas para formular querellas, cuales son los delitos fiscales que se persiguen por querrela, en cuales es necesario la declaratoria de perjuicio, y la obligación genérica que tienen las autoridades fiscales de denunciar hechos u omisiones que puedan constituir delitos, así como las autoridades facultadas para otorgar el perdón o pedir el sobreseimiento, con este capítulo se trata

de establecer en manos de quien queda el ejercicio de estas facultades discrecionales.

En el capítulo quinto definimos en que consiste un acto de autoridad, o que debemos entender por un acto de autoridad, así mismo establecemos las características de los actos de autoridad discrecionales y reglados con el propósito de determinar la naturaleza de la facultad que tienen las autoridades fiscales de formular querrelas por la comisión de delitos fiscales.

Finalmente en el capítulo sexto tratamos de determinar el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales y hacemos referencia a aquellos delitos que se consideran graves.

Mediante el desarrollo de ese capitulo establecimos nuestras conclusiones y se da respuesta a los objetivos ya mencionados. Ante todo se busco demostrar que la existencia de la facultad discrecional referida es contraria al principio de confianza que revelan las disposiciones fiscales y que esta situación definitivamente desalienta a los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y a los futuros contribuyentes, así como también el hecho de que no se encuentra justificada la facultad que poseen las autoridades fiscales.

CAPITULO PRIMERO.

“El espíritu de fisco que se ha unido á la jurisprudencia criminal desde su origen, es también un manantial funesto de injusticias y errores.

Hubo un tiempo en que casi todas las penas eran pecuniarias, y los delitos de los hombres el patrimonio del Príncipe; los atentados contra la seguridad pública eran un objeto de lujo, el que estaba destinado a defenderla tenía interés en verla ofendida, era pues, el objeto de las penas un pleito entre el fisco (exactor de estas multas) y el reo, un negocio civil, contencioso, privado más bien público, que daba al fisco otros derechos fuera de los suministrados por la defensa pública, y al reo otras vejaciones fuera de aquellas en que había incurrido por la necesidad del ejemplo.

El Juez era más un abogado del fisco, que un indiferente indagador de la verdad, un agente del erario fiscal, más que protector y ministro de las leyes”.

BECCARIA
(El Tratado de los delitos y las penas)

ANTECEDENTES RELATIVOS A LA QUERELLA

1.- Antecedentes Constitucionales:

La Querella como figura jurídica aparece en nuestra Constitución Política desde el año de 1857, pasando a formar parte de los requisitos constitucionales de procedibilidad del ejercicio de la Acción Penal, así como presupuesto procesal de esta y del libramiento de las ordenes de aprehensión, tratándose obviamente de delitos que requieran de su formulación, el texto del actual artículo 16 Constitucional, proviene por lo tanto directamente de la Constitución de 1857, sin embargo en el proyecto de dicha Constitución se presento como artículo 27 que decía: "A todo procedimiento del orden criminal debe preceder querella ó acusación de la parte ofendida, ó instancia del Ministerio Público que sostenga los derechos de la sociedad",¹ la presentación de este proyecto, y su debate,² "tuvo lugar el 15 de julio de 1856, y es conveniente precisar que con antelación a este proyecto no figuraba en el texto de las Constituciones anteriores la Querella, posteriormente en la Constitución Política de la República Mexicana del 5 de febrero de 1857 (en su artículo 16), el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano (en sus artículos 60, 61 y 63) dado en el Palacio de Chapultepec el 10 de abril de 1865 e incluso en el proyecto de la Constitución de Venustiano Carranza (en su artículo 16) del 1 de diciembre de 1916, no contemplan a la

¹ CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 1857, Art. 27.

² CONGRESO DE LA UNION, Los Derechos del Pueblo Mexicano, Tomo IV, Segunda edición, México 1978, Porrúa, p. 20, 21 y 22.

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

“Ahora bien, en los debates que se originaron en las Constituciones de 1857 y de 1917, no se vislumbra con claridad cual fue el propósito del constituyente de incluir la figura jurídica de la querella, pues ésta como señale anteriormente viene a constituirse en un presupuesto procesal de la acción penal y al mismo tiempo en un requisito de procedibilidad; sin embargo, este punto en particular suscito el 21 de agosto de 1856, un acalorado debate, en el que básicamente podríamos señalar que se discutía la conveniencia de la existencia de procedimientos de oficio y aquellos que requerían de una acusación formal o a petición de parte, y era lógico que se suscitara esta controversia atendiendo al hecho de que en esas épocas los jueces tenían bajo su mando a los propios Ministerios Públicos y podían

recibir denuncias directamente y esto era lo que se conocía como un procedimiento de oficio, siendo éste otro de los puntos más criticados por el constituyente al grado que calificaron de bárbaro el sistema imperante, en el que un mismo hombre es juez y parte, incluso en estos debates se cuestiona al Ministerio Público como institución acusadora, pues no faltó el constituyente que considero que mediante esa institución se priva a los ciudadanos del derecho de acusar, pues esta acción queda finalmente en sus manos, incluso puede afirmarse que el debate se centra en la insistencia de los miembros del congreso de reclamar el derecho de acusar para todos los ciudadanos, no obstante estos importantes señalamientos en el debate del 21 de agosto de 1856, no dan una luz clara respecto a la razón por la cual se inserta en el texto constitucional la figura de la querrela, pues se habla en forma general del derecho de los ciudadanos a acusar.³

Desde estos antecedentes se ve una marcada preocupación del constituyente en el sentido de tratar de desaparecer practicas viciosas como la de ser juez y parte al mismo tiempo, y en todo caso también se advierte que la querrela en su origen constitucional fue concebida por el constituyente como una garantía para los ciudadanos gobernados, y no así para las instituciones del propio gobierno como resulta ser la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y su filial Servicio de Administración Tributaria.

³ Ibidem. p 23

Ahora bien, para comprender el desenvolvimiento de esta figura en el derecho es necesario acudir a la historia de la evolución de las ideas penales, que comprende según el maestro Fernando Castellanos⁴, “la venganza privada, la venganza divina, la venganza publica, el periodo humanitario y la etapa científica.

Según expone el ilustre maestro cada uno de estos periodos tuvo características distintivas, por ejemplo: en el de la venganza privada cada particular, cada familia y cada grupo se protege y se hace justicia por si mismo, los delitos sangrientos caracterizan este periodo y el exceso de reacción de los vengadores al tratar de hacerse justicia por propia mano producía males mayores, surgiendo por ese motivo, como una limitación la fórmula del talión para significar que el grupo solo reconocía el derecho de causar un mal de igual intensidad, en la venganza divina los delitos afectan a la divinidad y los jueces y tribunales actúan en su nombre, durante el periodo de la venganza publica se empiezan a distinguir los delitos privados y los públicos, y los tribunales empiezan a actuar en nombre de la colectividad, el estado aplica penas crueles e inhumanas, el periodo humanitario es diferente” y el mayor pensador de éste es el marqués de Beccaria,⁵ quien en su libro “Dei delitti e delle pene” da a conocer algunos puntos importantes que nos interesan y que informan al derecho penal como son: que el derecho a castigar se basa en el contrato social y por lo tanto la justicia humana y la

⁴ CASTELLANOS, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Vigésimocuarta edición, México 1987, Porrúa, p.31 a 37.

divina son independientes, que las penas únicamente pueden ser establecidas por las leyes; éstas han de ser generales y solo los jueces pueden declarar que han sido violadas, que las penas deben ser públicas, prontas y necesarias, proporcionadas al delito y las mínimas posibles. Nunca deben ser atroces y que el fin de la pena es evitar que el autor cometa nuevos delitos, así como la ejemplaridad respecto a los demás hombres, finalmente en la etapa científica que inicia con el marqués de Beccaria y culmina con Francisco Carrara principal expositor de la Escuela Clásica del Derecho Penal se caracteriza por la sistematización del derecho y se buscan las causas del delito a través de otras ciencias.”

La reseña de estos antecedentes doctrinarios nos permiten establecer someramente la forma en que se ha desarrollado el derecho penal en general, pero también nos dan una clara idea respecto a la razón misma del derecho, pues en las primeras etapas prácticamente privaba la ley del mas fuerte, no existía un estado de derecho ya que la justicia se hacia por propia mano, y esto se debía a la falta de un orden jurídico y a la ausencia de un estado protector de los derechos mas elementales del individuo, es ésta misma necesidad generada por la falta de seguridad en el sentido mas amplio de la palabra, que los hombres se reúnen en sociedades y forman lo que Juan Jacobo Rousseau llama⁶ “el Contrato Social dándose de esa manera una organización social normada aunque sea en forma incipiente,

⁵ Idem..

⁶ Ibidem p. 36

superando esas etapas se observa que el estado empieza intervenir en la administración de justicia y en la tutela de los derechos mas elementales del ser humano, la practica de hacerse justicia por propia mano tiende a desaparecer y en su lugar el estado vigila el cumplimiento de la ley en general, con el fin de salvaguardar los derechos de la colectividad con miras a alcanzar el bien común.”

Evidentemente a partir de estos históricos acontecimientos el individuo tiene que acudir al estado para exigir el respeto a sus derechos frente a otros y frente al estado mismo, igualmente tiene que acudir a éste para pedir se castigue al delincuente, pasando desde luego la justicia de las manos de los particulares al estado, surgiendo desde entonces la persecución oficiosa de los delitos y también la de aquellos que requerían la petición de la parte ofendida, por lo tanto relacionando esta breve reseña con los antecedentes mencionados es posible percatarse de los debates del Constituyente de 1856 y 1917, que la figura jurídica de la querrela se previno en casos específicos a favor de los gobernados y no para el estado, pues éste determina su forma de persecución.

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938.

Continuando con los antecedentes relativos a la querrela y refiriéndome en particular a su desenvolvimiento en la materia fiscal, resulta indispensable acudir a los primeros ordenamientos formales en la materia así tenemos que

“el antecedente del Código Fiscal de la Federación vigente los encontramos en la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y en el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938, cabe señalar que a la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación se derogo la citada Ley de Justicia Fiscal”⁷; la necesidad de acudir a este ordenamiento tan remoto resulta especial ya que viene a ser la raíz de la legislación vigente, por lo que esta circunstancia permite establecer comparaciones con respecto al tema que se plantea.

Ahora bien en la referida Ley de Justicia Fiscal no se prevé como facultad de las autoridades fiscales la de querellarse por la comisión de delitos fiscales, por su parte el primer Código Fiscal de la Federación de 1938, que fue promulgado por el General Lázaro Cárdenas, tiene la peculiaridad de que en su TITULO QUINTO, denominado “De las Infracciones y Sanciones en sus tres Capítulos que lo componen tampoco prevén como facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la de querellarse por la comisión de los delitos fiscales, por lo tanto su persecución era oficiosa y no se dependía de la discrecionalidad de la autoridad fiscal; cabe señalar que el numero de conductas que se tipificaban como delitos en ambos ordenamientos eran pocas, tan es así que por ejemplo en el código de 1938, se contenían en un único artículo el 232, que describía distintas conductas en once fracciones prácticamente relacionadas con la falsificación o uso indebido de estampillas, matrices, dados o punzones, a diferencia de nuestro

⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, publicado en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1938.

actual Código Fiscal Federal, que como mas adelante se vera establece diversos tipos penales fiscales.⁸

En el referido Código de 1938, se establece en el artículo 233 que: "Para la Comprobación del cuerpo del delito en los casos a que se refiere el artículo anterior, las autoridades judiciales recabarán en todo caso un dictamen pericial de la Secretaría de Hacienda, sobre la legitimidad de las estampillas o de las matrices, dados o punzones."⁹

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

Por otro lado el 30 de diciembre de 1948, durante la administración del presidente Miguel Alemán se reforma por primera vez el Código Fiscal de la Federación de 1938, mediante el decreto publicado en esa fecha, y esta reforma viene a afectar directamente el TITULO QUINTO y sus correspondientes capítulos, agregándose además un nuevo titulo, el TITULO SEXTO denominado "De los delitos fiscales estableciéndose en su CAPITULO I de las Disposiciones generales en su artículo 237, una situación particular que revela indudablemente una nota de seguridad jurídica para los ciudadanos contribuyentes, este precepto establecía: "Los delitos Fiscales sólo pueden ser de comisión intencional"¹⁰. Pero además aun en esta

⁸ Idem.

⁹ Idem

¹⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, publicado en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1948.

reforma no se otorgan facultades a las autoridades fiscales para querellarse de manera exclusiva por los delitos fiscales.

En el año de 1967, se publicó, en el Diario Oficial de la Federación el nuevo Código Fiscal Federal, mismo que deroga al de 1938 y sus reformas, es en éste ordenamiento en el que por primera vez se hace referencia a la declaratoria de perjuicio como requisito para proceder penalmente por cualquiera de los delitos en él previstos, cuestión que le da una importancia especial a éste requisito pues la declaratoria previa de que el fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio es necesaria para todos los delitos, esta particularidad de la declaratoria en cuanto a su importancia en la actualidad a desaparecido como lo veremos más adelante; esta situación se aprecia a simple vista de la redacción del primer párrafo del artículo 43 del Código Fiscal en cita que disponía: “Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.”¹¹

Igualmente es en éste ordenamiento donde “por primera vez se hace referencia a la Querrela para proceder penalmente por los delitos tipificados en ese entonces por los artículos 62, 65, 71, 72, 75 y 76, por lo tanto desde

¹¹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967

la referida fecha las autoridades fiscales cuentan con la facultad exclusiva para querellarse o formular declaratorias tratándose de los delitos fiscales.”¹²

Posteriormente el Código Fiscal de la Federación de 1981, fue otra importante reforma a la legislación fiscal, pues al publicarse este nuevo Código se derogo el del 30 de diciembre de 1966, que se publicó el 19 de enero de 1967, al cual hicimos referencia anteriormente, “permaneciendo la Querrela y la Declaratoria como requisito de procedibilidad de los delitos fiscales¹³”, en estos dos últimos ordenamientos se incrementan el número de conductas que se consideran delitos fiscales, sin embargo no haremos referencia a ellos en esta parte, en razón de que más adelante se verán los que actualmente existen.

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

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

¹² Ibidem.

¹³ Código Fiscal de la Federación de 1981, p. 46

1º. de enero de 1999, se agregan otras conductas que se consideran graves, como son los previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III, segundo párrafo del artículo 104; así como 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados, todos del Código Fiscal de la Federación”¹⁴; son estas las únicas menciones que se hacen en estos ordenamientos respecto a la materia fiscal, no esta demás mencionar que el único tipo que aparece en el Código Penal y que también se mencionaba en el Código Fiscal fue el relacionado con el lavado de dinero establecido en el artículo 115-Bis del referido ordenamiento tributario el cual se derogo el 13 de mayo de 1996, quedando esta figura tipificada únicamente en el Código Penal Federal.

3.- Código Fiscal de la Federación del 2000.

En el actual Código Fiscal Federal se prevé en el artículo 92 lo siguiente:

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

¹⁴ REFORMA AL ARTÍCULO 194 DEL CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

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

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

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

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

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

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia

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

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

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

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

de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.”¹⁵

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

Es evidente que tanto en la materia fiscal como en la penal, la solución o remedio a las conductas que consideramos antisociales, no se logra con el simple hecho de establecer normas prohibitivas o descriptivas de las conductas reprochables dotadas de severas sanciones, pues finalmente la imposición de penas corporales en la mayoría de los casos no restituye el bien jurídico tutelado, ni tampoco, con su aplicación se disminuye su comisión, al contrario en la medida que se vayan señalando un mayor número de conductas como delito, se incrementara también el número de

¹⁵ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AÑO 2000, P. 124 y 125.

individuos que actualizara el supuesto normativo, y en ese caso el estado se convierte en un verdadero represor y verdugo, por ello es indudable que resulta de mayor utilidad la educación y prevención de los delitos fiscales.

CAPITULO SEGUNDO

PRINCIPALES FUNDAMENTOS DE LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA.

1.- Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política y 1º. Del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que se han señalado los antecedentes del tema que nos ocupa resulta necesario observar la forma en que se presenta o surge la relación jurídica tributaria, para ello recurriremos primeramente a lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV, que dice: “Son obligaciones de los mexicanos:..... Fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes¹⁶.” ahora bien el Código Fiscal de la Federación con respecto a este particular y en lo que nos interesa, dispone en su artículo 1º. “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de éste código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados, internacionales de que México sea parte. solo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico...”¹⁷

¹⁶ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Ed. CEID, México 1997, p.31

¹⁷ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AÑO 2000, p. 1.

Los preceptos mencionados establecen en forma general la obligación para los particulares de contribuir, de acuerdo con las leyes fiscales, y son estas disposiciones las que dan origen a la relación jurídico tributaria, donde observamos como sujetos pasivos a las personas físicas o morales y como sujeto activo a la Federación.

El maestro Emilio Margáin Manautou¹⁸ define “la relación jurídica tributaria diciendo que constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”

Como se aprecia ambas disposiciones prevén hipótesis genéricas pues hacen referencia a las leyes respectivas, dichas leyes en materia federal son diversas y sumamente complicadas, entre ellas podemos citar a las más comunes como son la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Ley Aduanera, Ley General de Importación, Ley General de Exportación etc. cada uno de estos ordenamientos establecen a su vez, quienes son los sujetos a quienes obligan, cual es su objeto, el hecho generador y las bases, tasas o tarifas que debe aplicarse el particular cuando realiza alguna conducta que estos ordenamientos prevean como hecho generador de la obligación tributaria.

¹⁸ MARGAIN MANUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1980, p. 212

Por lo tanto, también es conveniente especificar que para que se de la relación jurídico tributaria no basta con la existencia del sujeto pasivo y del sujeto activo, pues es necesario que se presente en cada caso una conducta que se traduce en el hecho generador, por lo tanto es posible concluir que la relación jurídico tributaria presupone como elementos de su existencia los siguientes: el sujeto, el objeto, el hecho generador, la base, tasa o tarifa.

2.- Autoaplicabilidad de las disposiciones fiscales.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación previene que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación....”¹⁹

¹⁹ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1999, p. 3

Del primer párrafo del artículo citado se advierte que las contribuciones se causan de manera automática ya sea por una situación jurídica o bien por un hecho que deben estar previstos en una ley como hecho generador del impuesto, es decir lo único que se requiere para la causación de un impuesto es la realización de la conducta descrita por la norma impositiva, en este caso no importa si el sujeto activo quiso o no producir tales consecuencias pues se trata de una relación unilateral.

Por otro lado el último párrafo de la transcripción efectuada permite afirmar que la regla general es que las disposiciones fiscales, son autoaplicativas, pues corresponde a los contribuyentes la autodeterminación de los impuestos a su cargo, y excepcionalmente serán las autoridades las que hagan la determinación de los impuestos imponiéndose a los particulares en este caso la obligación de proporcionar la información necesaria para esos efectos.

La razón que los doctrinarios manifiestan e incluso que las propias autoridades fiscales también sustentan, es que el sistema jurídico tributario se basa primeramente en la confianza que el estado tiene hacia los particulares, por ello se permite que éstos mismos sean quienes determinen sus impuestos.

Mas allá de esta concepción doctrinaria considero que también es un ahorro económico para el estado el no tener que ser el mismo quien determine los impuestos de cada contribuyente, ya que esto sería sumamente costoso pues requeriría una infraestructura humana superior a la actual y sumamente

especializada para poder realizar esta labor, por ello también es muy conveniente para el estado el que las disposiciones fiscales sean autoaplicativas.

De ahí pues que la razón de las leyes fiscales autoaplicativas no atienda únicamente a la confianza que el estado pueda tener a los ciudadanos sino que esta peculiaridad de las leyes fiscales es actualmente indispensable.

Ahora bien esta característica de autoaplicabilidad de las normas fiscales representa en la practica un problema, pues las normas fiscales no están diseñadas para ser entendidas en la mayoría de los casos por los sujetos a los que van dirigidas, incluso se llega al extremo de que ni las propias autoridades que las aplican las cumplen o las entienden, cuestión esta que no se puede negar, habida cuenta que existe un sin número de criterios tanto del Tribunal Fiscal de la Federación y Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, que en unos casos resultan contradictorios y en otros tienen que determinar el sentido y alcance de las normas fiscales ante la falta del propio que pudieran dar las autoridades fiscales.

Evidentemente la autoaplicación de las normas fiscales implica para los particulares una carga económica, debido a que en la mayoría de los casos tienen que acudir a especialistas en la materia para cumplir con sus obligaciones.

Por otro lado las propias normas fiscales han impuesto nuevas obligaciones a los contribuyentes que en si mismas resultan onerosas como es la

obligación de contar con maquinas registradoras de comprobación fiscal, la obligación de presentar declaraciones en medios magnéticos de almacenamiento de datos (disquetes), esto último lleva implícita la necesidad de contar con un equipo de computo, a esto hay que agregar los costos de impresión de comprobantes fiscales como las facturas o recibos de pago, los libros y registros contables incluyendo los lugares adecuados para su almacenamiento etc.

Por lo tanto una relación fiscal trae aparejada otras cargas económicas que si bien pueden ser deducibles, de momento, significan un desembolso inmediato que afecta la liquidez de cualquier negocio.

3.- El Registro Federal de Contribuyentes.

El Registro Federal de Contribuyentes actualmente, es más que una base de datos en la que el Servicio de Administración Tributaria captura información relacionada con el nombre del contribuyente, su domicilio, su actividad, sus obligaciones fiscales, en éste se registra todo lo relacionado a los avisos y declaraciones de impuestos y en general la situación fiscal de una persona física o moral.

Puede compararse este registro con los que se hacen en el Registro Civil, en cuanto que en este se inscriben los actos relativos al estado civil de las personas como es por ejemplo el nacimiento, la trascendencia e importancia de este registro es tal, que es obligatorio para cualquier persona que tenga actividades que causen impuestos el inscribirse, y es posible afirmar que de

hecho una persona se convierte formalmente en contribuyente cuando se inscribe en el citado registro, pues a partir de ese momento cuenta con su Cédula de Identificación Fiscal (equivalente a un acta de nacimiento fiscal) y autodetermina de acuerdo a su giro o actividad los impuestos a que se encuentra afecto, así como las demás obligaciones formales que trae como consecuencia la realización de sus actividades.

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación del registro de la siguiente manera "Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este código.

Asimismo, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y presentar los avisos que señale el reglamento de este código, los socios y accionistas de las personas morales a que se refiere el párrafo anterior, salvo los miembros de las personas morales no contribuyentes a que se refiere el título III la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en

este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en libro de socios y accionistas.

Las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse conforme al párrafo anterior, anotarán en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma. Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.

Tratándose de contratos de asociación en participación, el asociado y el asociante tendrán las obligaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo. El asociante deberá hacerlo por cada contrato en el cual tenga tal calidad.

Las personas que hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Las personas físicas y morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país, podrán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, proporcionando la información a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en los términos y para los fines que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público mediante reglas de carácter general, sin que dicha inscripción les otorgue la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones.

Los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el Registro Federal de Contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

Asimismo, los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. Para ello, se cercioraran de que dicha clave concuerde con la cédula respectiva.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el Registro Federal de Contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en las que la propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio, asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante

las autoridades fiscales y jurisdiccionales cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte.

Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el reglamento de este código.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se dará a conocer a través de un documento que se denominara cédula de identificación fiscal, la cual deberá contener las características que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Tratándose de establecimientos para la realización de actividades empresariales o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, abiertos al público en general, los contribuyentes deberán conservar en ellos, copias de los avisos que por los mismos establecimientos o locales hayan presentado conforme a este artículo y el reglamento de este código, debiendo exhibirlos a las autoridades fiscales cuando estas lo soliciten.

La solicitud o los avisos a que se refiere el primer párrafo de este artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados.²⁰

²⁰ Ibidem p.34, 35, 36, 37

Es por lo anterior que se consideran contribuyentes cautivos a los que se encuentran inscritos, por lo tanto el registro es un acto primordial para efectos fiscales y sobre todo recaudatorios.

Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes implica mucho más que una simple obligación formal que establece la ley, en realidad esta acción significa el ponerse a la vista del fisco, a su merced, y el aceptar la sujeción a determinadas obligaciones fiscales con todas las repercusiones que traen consigo, desde la tediosa presentación de avisos, de cambios de domicilio, aumento y disminución de obligaciones, destrucción de mercancías, de suspensión de actividades, hasta la complicada presentación de pagos provisionales de impuesto, declaraciones anuales, por mencionar algunos.

Por lo tanto la citada inscripción no es el mero cumplimiento de una obligación formal, pues tiene que ver incluso con "la competencia de la autoridad en función de su circunscripción territorial a la que pertenece el contribuyente, por razón de su domicilio, la competencia de la autoridad en función de la materia y grado atendiendo a la actividad que desarrolle el contribuyente."²¹

A partir de este acto empiezan a surtir todos sus efectos y consecuencias las obligaciones fiscales tanto las meramente formales como las de pago, corriendo los términos y plazos que las leyes establecen para el cumplimiento de cada obligación, por lo tanto podemos afirmar que a partir

²¹ REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, Art. 21, Apartado A,B, y C, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de diciembre de 1999.

de este momento surge formalmente una relación jurídica, entre el particular y las autoridades fiscales que es como un difícil matrimonio del cual no se sabe a ciencia cierta como va a terminar.

Ahora bien dentro los efectos menos nocivos que se pueden tener en esta relación están las sanciones de carácter administrativo de las cuales existe un amplio catalogo en el código fiscal, donde cabe comentar que cada año los montos de las sanciones se elevan y también el numero de conductas que se consideran infracción a las disposiciones fiscales y dentro de las peores consecuencias que se pueden tener están el que se considere delincuente al contribuyente.

Por lo tanto atendiendo a las implicaciones que trae consigo una relación jurídica tributaria resulta muy evidente las razones por las cuales muchos comerciantes y personas que realizan actividades por las que tendrían que estar inscritas prefieran no hacerlo, pues a parte de que los impuestos en nuestro país son sumamente elevados en relación con la situación económica del grueso de la población, lo que significa un menoscabo significativo al patrimonio de los particulares, se adquieren una serie de obligaciones que solo pueden cumplirse a través de especialistas en la materia dada la complicada y cambiante legislación impositiva de nuestro país lo que representa una carga económica adicional, además de que no obstante que se tomen las precauciones necesarias para cumplir con las obligaciones fiscales existentes, basta una mala interpretación de la ley para incurrir en alguna conducta considerada infracción o delito para efectos

fiscales, debiéndose agregar a lo anterior el desconocimiento de los contribuyentes de sus propias obligaciones fiscales, desconocimiento que es fomentado o incrementado por las constantes reformas a las leyes fiscales y por el abrumador número de disposiciones surgidas del ejecutivo bajo el nombre de miscelánea fiscal o reglas generales, además de las normatividades internas que son casi secretas, expedidas por funcionarios centrales del Servicio de Administración Tributaria.

Al respecto el Lic. Eduardo Andrés Johnson Okhuysen comenta²²:

“En lo personal considero que si bien se debe usar la sanción de la privación de la libertad del individuo que delinque en materia fiscal, ésta debe ser meditada con un proceso diferente al de los demás delitos, ya que el delito fiscal nace del incumplimiento de una obligación que emana de la Constitución, nace de la subjetividad del poder tributario y de la coercitividad del mismo.

En el Código Fiscal de la Federación se prevé el que un contribuyente incumpla una obligación fiscal que se considera producto de una conducta ilícita puede ser sancionado tanto por el poder administrativo como por el poder judicial.

²² JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal, Universidad Anahuac, México 1984 p. 82.

Lo anterior trae aparejado el hecho de que se le pueda imponer al infractor una multa y además se le prive de su libertad, éstas sanciones por la misma conducta.

Esta posibilidad de imposición de los tipos mixtos de sanción se contempla en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, del que se desprende que las autoridades administrativas, con arreglo de las leyes fiscales, harán efectivas las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal.

Pero debemos tomar en cuenta que el que comete un delito en materia fiscal se diferencia de otro tipo de delitos en base a que la obligación fiscal emana del cumplimiento de una obligación constitucional. Obligación a la cual estamos sujetos todos los mexicanos, que es un delito en el cual por el hecho de ser mexicano (más bien contribuyente) estamos en posibilidad de cometer, no es como el caso de un homicidio, secuestro, etcétera, en el cual necesitamos realizar una conducta ilícita para cometer el delito, en materia fiscal, el delito se comete por el incumplimiento de una disposición constitucional, en la mayoría de los casos por un no hacer”.

CAPITULO TERCERO

FORMAS DE PERSECUCION DE LOS DELITOS.

1.- La Querella y la Denuncia.

La Querella desde el punto de vista jurídico, "es la petición que realiza la parte ofendida, con objeto de que se persiga un delito, cuando dicha petición se exige por la ley para poder ejercitarse la acción penal."

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

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

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

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

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

De acuerdo con este precepto, si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no formula querrela, el proceso penal no se inicia”²³.

Para definir la denuncia acudo a lo que señala el Maestro Cesar Augusto Osornio y Nieto²⁴, quien señala que esta consiste en “la comunicación que hace cualquier persona al Ministerio Público de la posible comisión de un delito perseguible de oficio.” y por acusación este mismo autor señala que “es la imputación directa que se hace a persona determinada de la posible comisión de un delito, ya sea perseguible de oficio o a petición de la víctima u ofendido.”²⁵

Ahora bien ley penal establece en cada caso que delitos se persiguen por querrela, por ello podemos decir por exclusión que todo delito que no se persiga por querrela será perseguible de oficio.

²³ ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL, Prontuario de Actualización Fiscal PAF. No. 159, 2da. Quincena de Mayo 1996, p. 120, 121, 122 y 123.

²⁴ OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto, La averiguación previa, Octava edición, México 1997, Porrúa, p. 9

²⁵ Idem

El artículo 16 Constitucional establece en lo conducente: “No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado.”²⁶

Las formas de persecución de los delitos se refieren en este trabajo ante todo a la forma en que se da a conocer la noticia criminis al Ministerio Público y que provoca la actividad de ésta institución.

En consecuencia se puede establecer que existen tres formas de excitar al órgano encargado de la persecución de los delitos: “la denuncia, la acusación y la querrela”²⁷

2.- Aspectos distintivos de la persecución oficiosa y a instancia de parte.

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

²⁶ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Ed. CEID, México 1997, p.16 y 17.

Los delitos que se persiguen en forma oficiosa por regla general no admiten el perdón, los delitos que se persiguen por querrela si admiten en todos los casos el perdón del ofendido o de quien legalmente lo represente.

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

Los delitos que se persiguen por querrela independientemente del bien jurídico que tutelén, también protegen al afectado de los daños que podría sufrir si éste se hiciera público, por ello se le reserva al afectado el derecho de formular su querrela, los delitos que se persiguen oficiosamente atienden solo al daño que se causa a la sociedad y en éstos se excluyen totalmente los intereses del o de los afectados."²⁸

Los aspectos apuntados permiten distinguir en forma elemental a la denuncia y a la querrela, cabe aclarar que dado que la naturaleza de este trabajo es de carácter fiscal no es mi pretensión que en este punto se agote el punto tratado.

²⁷ JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, *Opcit.* 9

3.- Justificación de la Querrela en la materia Penal.

El Diccionario de Derecho Penal de Marco Antonio Díaz,²⁹ ofrece varias explicaciones acerca de la querrela así por ejemplo indica que “en la moderna teoría de lo procesal se tiene por sentado que la acción y la pretensión punitiva son conceptos diferentes, aunque íntimamente vinculados. La acción sin la pretensión no se puede ejercer; ésta, justa o injusta, debe invariablemente existir para el ejercicio de la acción, pues, sin aquélla, ésta carecería de sentido por lo mismo de no justificarse su interposición en abstracto. La pretensión, por el contrario, para hacerse valer puede o no requerir de la acción.

A excepción de la penal, cuya tramitación se encuentra monopolizada por el ministerio público, en todas las demás ramas sustantivas del derecho, se puede exigir el cumplimiento de cualquiera obligación directamente al deudor, lo que implica ya pretender prescindiendo de la acción y el tribunal.

En la materia penal ello no ocurre así; no se concibe dejar pretender penalmente al arbitrio del particular ofendido, por estimarse que tal situación significaría no únicamente estimular la venganza individual o los arreglos autocompositivos del delito, sino, acaso lo mas grave, la privatización general del ius puniendi.

²⁸ RIVERA SILVA, Manuel, El procedimiento Penal, Vigésimoquinta edición, México 1997, Porrúa, p. 98, 99 y 100.

²⁹ DÍAZ, Marco Antonio, Diccionario de Derecho Penal Tomo II, México 1994, Porrúa, p. 1468, 1469, 1470, 1471 y 1472.

Consecuentemente, si la pretensión penal sólo puede ser resuelta en el correspondiente proceso, y si la misma para llevarla a éste requiere inevitablemente de la acción, al quitarse al particular el ejercicio de ésta, con lo mismo, sencillamente, el ofendido por un delito no puede penalmente pretender, sino, que ello se hace mediante el representante social.”³⁰

Así, pues, corresponde al Ministerio Público el monopolio del ejercicio de la acción penal. Aunque la regla general, acorde con el *ius puniendi* que es eminentemente público, establece que la acción penal se ejercite prescindiendo de la voluntad del ofendido, por política criminal, el Estado ha respetado a éste, en ciertos delitos, el derecho de determinar si se ejercita acción penal o no contra el inculgado. De manera taxativa el Estado a legislado un catálogo de delitos cuyos efectos son considerados como lesivos, únicamente, al ofendido en lo particular y no así, a la sociedad en general. En estos casos, si bien al afectado por dichos delitos no se le permite accionar y pretender ante el tribunal, sí, en cambio, se le reconoce y respeta su voluntad –que vincula al Ministerio Público y al órgano jurisdiccional- de decidir si se ejercita o no la acción penal, y ya ejercitada si se prosigue o no el proceso.

Si por un lado hemos afirmado que la querrela restringe el poder punitivo y jurisdiccional del Estado, por el otro debemos de reconocer los beneficios

³⁰ DIAZ, Marco Antonio, DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL PENAL TOMO II, México 1998, Porrúa, p. 1468, 1469, 1470 a 1476.

jurídicos y políticos que indudablemente representa para el propio Estado, la sociedad y el individuo en relación con aquellos tipos delictivos considerados como leves y que, por ello, afectan sólo a los ofendidos. En estos ejemplos sería inicuo que el Estado persiguiera a los culpables sin tomar en cuenta la voluntad de dichos ofendidos; en tales hipótesis es recomendable dejar su represión penal a iniciativa de aquéllos. Nos referimos a conocidos supuestos delictivos, cuya persecución o procesamiento judicial, puedan inferir a la víctima un perjuicio mas grave que el producido como resultado del propio delito.

“Esto sucede en aquellos casos de naturaleza íntima o delicada, en los que su publicidad o consecuencias de la persecución que se darían entre los protagonistas del delito, pueden causar mas daño al ofendido que la lesión ocasionada por el ilícito. Esto se justifica, también para aquellos supuestos de ilicitud penal que afectan únicamente los intereses particulares del pasivo, o en los que, por mediar entre el acusado y el ofendido una relación de amistad, familiar o de cualquier otra índole similar determinada por la ley, se permite con justicia al lesionado decidir si se procede penalmente o no contra el infractor”³¹

³¹ Ibidem pág. 1477.

El ilustre maestro Manuel Rivera Silva³², en su libro EL PROCEDIMIENTO PENAL señala con relación a lo expuesto que “ Requisito indispensable de la querrela es que sea hecha por la parte ofendida, pues en los delitos que se persiguen por querrela necesaria, se ha estimado que entra en juego un interés particular, cuya intensidad es más vigorosa que el daño sufrido por la sociedad con la comisión de estos delitos. En otras palabras, se estima que en los delitos de querrela necesaria no sería eficaz actuar oficiosamente, por que con tal proceder se podrían ocasionar a un particular daños mayores que los que experimenta la sociedad con el mismo delito.

Nosotros siempre hemos creído que no deben existir delitos perseguibles por querrela necesaria, debido a que el Derecho Penal tan sólo debe tomar en cuenta intereses sociales y no abrazar situaciones que importan intereses de carácter exclusivamente particular.”

De las ideas expuestas es posible concluir resumidamente que la querrela responde a una necesidad de proteger al ofendido en su honor, su prestigio, su reputación o de que sufra un daño mayor que el generado por el propio ilícito, es esta peculiaridad la que me lleva también a concluir que la querrela es un derecho que es inherente a los particulares y no al estado, incluso que la Constitución así lo previó, cuestión que se confirma de los motivos que el constituyente sostuvo al insertar en el texto de la ley suprema este requisito

³² RIVERA SILVA, Manuel, El procedimiento Penal, Vigésimoquinta edición, México 1997, Porrúa, p. 112, 113.

para proceder al libramiento de las ordenes de aprehensión a los cuales me referí en el capítulo primero de este trabajo.

Otro aspecto que los estudiosos del derecho penal señalan como justificación es “el hecho de que el delito de que se trata afecta solo intereses particulares, e incluso el daño que producen es considerado leve, por lo que en estas circunstancias consideran que resultaría excesivo que el estado en estos casos obrara oficiosamente y es por ello que deja al particular afectado la decisión de querellarse o en un momento dado de perdonar la ofensa.

Igualmente es generalizada la idea de que el derecho Penal atiende primordialmente a la protección del interés público y a la preservación del orden social, por lo tanto en las leyes penales solo deben contenerse tipos penales que abracen esa clase de intereses”³³.

4.- Distinción entre Querella y Declaratoria de Perjuicio.

El artículo 92, del Código Fiscal de la Federación “establece que para proceder penalmente por lo delitos fiscales previstos en su Capítulo II, es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formule querella o haga la correspondiente declaratoria de perjuicio.”³⁴

Al respecto es pertinente señalar desde ahora que el Código Fiscal no define o señala que es una declaratoria de perjuicio, ni que requisitos se deben

³³ Ibidem p. 114

³⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 200, p. 124.

observar en su formulación, tampoco los estudiosos del tema han clarificado este concepto ni la justificación de su existencia, no obstante que este requisito es de singular importancia habida cuenta que los delitos fiscales regularmente implican un quebranto patrimonial al erario Federal.

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

La querella constituye actualmente una facultad discrecional para la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, respecto de los delitos a que se refieren los artículos 102, 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115, lo anterior se puede establecer de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 92 que señala "En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal."³⁵ Es decir el párrafo anterior incluye a todos los delitos previstos en los numerales mencionados y por lo tanto para proceder penalmente por estos delitos es necesario que previamente la autoridad formule la querella respectiva.

De lo señalado se establece una primer diferencia que consiste en el hecho de que la querella es necesaria para todos los delitos referidos en los numerales mencionados, en cambio la declaratoria de perjuicio solo es necesaria su formulación tratándose de los establecidos en los artículos 102 y 115, así como en los casos de contrabando de mercancías por las que no

³⁵ Ibidem. P. 125, 126, 127

deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.

Otra diferencia la encontramos en el hecho de que la Constitución en su "artículo 16, únicamente reconoce a la Querrela como medio para activar o excitar al ministerio público y por ningún lado menciona como requisito para el libramiento de las ordenes de aprehensión a la declaratoria de perjuicio"³⁶.

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

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

Como se señaló en el capítulo primero la declaratoria de perjuicio perdió importancia a partir de las reformas posteriores a 1967, pues en este Código era un requisito necesario para la prosecución de cualquier delito el que la

autoridad fiscal declarara el perjuicio sufrido según se conoce del primer párrafo del artículo 43 del Código Fiscal en cita que disponía: "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.³⁷

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

³⁶ CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS AÑO 1999, Art. 16.

³⁷ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967, Art. 43.

CAPITULO CUARTO

FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES, TRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES.

1.- Organos Facultados para querellarse o formular declaratorias de perjuicio.

Antes de iniciar este capítulo resulta pertinente señalar que “la estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sufrió modificaciones importantes a partir de las reformas a su Reglamento Interior publicadas en el Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de junio de 1997. (cabe aclarar que con antelación hubo otras modificaciones que pueden consultarse en el Manual de Organización General de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 6 de enero de 1998)”³⁸

Las modificaciones más recientes se suscitaron a raíz de la creación del órgano desconcentrado que hoy conocemos como “Servicio de Administración Tributaria, en esta primera modificación dejan de depender de la Secretaría diversas dependencias como son las Administraciones Centrales, Generales, Regionales y Locales entre otras, pasando estos organismos a formar parte del Servicio de Administración Tributaria”³⁹.

³⁸ Manual de Organización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 6 de enero de 1998.

³⁹ LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 y su entrada en vigor se previó para el 1º de julio de 1997, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se publicó el 30 de junio de 1997 y entró en vigor a partir del 1º de julio de 1997, posteriormente este fue reformado el 10 de junio de 1998, mismo que fue abrogado expidiéndose un nuevo reglamento interior que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 3 de diciembre de 1999, que entró en vigor al día siguiente de su publicación.

Finalmente el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tuvo su última reforma el 10 de junio de 1998.

La reseña anterior tiene importancia atendiendo al hecho de que aun cuando se creó el Servicio de Administración Tributaria, en el reglamento de la Secretaría de Hacienda se contienen todavía facultades para las autoridades dependientes de la citada Secretaría de querrelarse y formular declaratorias de perjuicio por los delitos fiscales, por lo tanto es indispensable acudir a estos ordenamientos para establecer que órganos tienen actualmente facultades para querrelarse y formular declaratorias de perjuicio.

Empezaremos por mencionar a aquellos que se encuentran incorporadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En primera instancia tenemos a la "Procuraduría Fiscal de la Federación, a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, a la Dirección General Adjunta de Investigación de Operaciones, a la Dirección de Investigación de

Operaciones, a la Dirección de Procedimientos Penales A, a la Dirección de Procedimientos Penales B, a la Dirección de Procedimientos Penales C.

Dichas autoridades tienen señaladas sus facultades en Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente, medularmente de la siguiente manera:

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

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

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

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

II.- Formular las declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, las denuncias o querellas correspondientes o solicitar el sobreseimiento de los procesos penales en los términos de ley;

III.- Formular las denuncias o querellas que deban hacerse al Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida, de aquellos de que tenga conocimiento o interés.

IV.- Formular las peticiones o querellas que deban formularse por la comisión de los delitos previstos en las leyes que rigen a las instituciones de crédito, seguros y de fianzas, a las organizaciones y actividades auxiliares del crédito, al mercado de valores y al sistema de ahorro para el retiro;

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

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

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

Artículo 82.- Compete a la Dirección General Adjunta de Investigación de Operaciones:

VI.- Estudiar e investigar en el ámbito de competencia de la Secretaría las pruebas, constancias, documentos e informes sobre la comisión de las conductas ilícitas previstas en el artículo 400 bis del Código Penal para el Distrito Federal en materia de Fuero Común y para toda la República en materia de Fuero Federal y demás disposiciones afines, integrando los expedientes relativos a fin de comprobar los elementos del tipo penal y la probable responsabilidad penal, para formular las querellas o denuncias que, en su caso, procedan y coadyuvar con las autoridades competentes en representación de la Secretaría en los procesos penales de que se trata.”

Artículo 83.- Compete a la Dirección de Investigación de Operaciones:

I.- Estudiar e investigar en el ámbito de competencia de la Secretaría las pruebas, constancias, documentos e informes sobre la comisión de las conductas ilícitas previstas en el artículo 400 bis del Código Penal para el Distrito Federal en materia de Fuero Común y para toda la República en materia de Fuero Federal y demás disposiciones afines, integrando los expedientes relativos a fin de comprobar los elementos del tipo penal y la probable responsabilidad penal, para formular las querellas o denuncias que, en su caso, procedan y coadyuvar con las autoridades competentes en representación de la Secretaría en los procesos penales de que se trata.”

Artículo 85.- Compete a la Dirección de Procedimientos Penales A:

III.- Formular las denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción I de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como proponer la petición de sobreseimiento del proceso o del otorgamiento del perdón en los casos que proceda.”

Artículo 85.- Compete a la Dirección de Procedimientos Penales B:

II.- Formular las denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción I de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como proponer la petición de sobreseimiento del proceso o del otorgamiento del perdón en los casos que proceda.”

Artículo 85.- Compete a la Dirección de Procedimientos Penales C:

III.- Formular las denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio y peticiones que procedan en relación con la responsabilidad penal y los hechos delictuosos a que se refiere la fracción I de este artículo, que deban hacerse al Ministerio Público, así como proponer la petición de sobreseimiento del proceso o del otorgamiento del perdón en los casos que proceda.”⁴⁰

⁴⁰ REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de septiembre de 1996.

Por otra parte tenemos a las autoridades dependientes del Servicio de Administración Tributaria a quienes la Ley respectiva y su Reglamento Interior atribuyen en el caso que nos ocupa las siguientes facultades:⁴¹

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

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

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

XIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.”

“Artículo 14.- El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

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

⁴¹ Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995.

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

La Ley en cita además establece en su artículo Transitorio Tercero 97 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, lo siguiente:

“Tercero 97.- Las referencias que se hacen y atribuciones que se otorgan en otras leyes, reglamentos y demás disposiciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus unidades administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la presente Ley, su reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”

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

Ahora bien en forma particular el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria otorga facultades a las autoridades fiscales para querellarse o formular declaratorias de perjuicio de la siguiente manera:

“Artículo 5o. El Presidente del Servicio de Administración Tributaria ejercerá las siguientes facultades:

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

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

“Artículo 13. Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el Apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el Apartado B de este mismo artículo.

A. Competencia:

LXI.- Proponer a la autoridad competente, asuntos en los que se debe formular la declaratoria de que el fisco ha sufrido perjuicio o querrela por considerarse que respecto de los mismos se cometió un delito fiscal; denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Administración General de Grandes Contribuyentes en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Contraloría Interna y tratándose de hechos delictuosos en que el Servicio de Administración Tributaria resulte afectado, o aquéllos de que tenga conocimiento o interés;"

"Artículo 15. Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal

XXIII. Informar a la autoridad competente de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales, acompañando, en su caso, la cuantificación del perjuicio sufrido por el fisco federal; de aquellos delitos en que incurran servidores públicos de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal en el desempeño de sus funciones; así como proporcionarle a dicha autoridad, en su carácter de coadyuvante del Ministerio Público, el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de dichas actuaciones;"

“Artículo 16. Compete a la Administración General Jurídica de Ingresos

XXII. Formular las denuncias, querellas, declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, al Ministerio Público competente en los delitos de contrabando y sus equiparables; denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Contraloría Interna y tratándose de hechos delictuosos en que el Servicio de Administración Tributaria resulte afectado, o aquéllos de que tenga conocimiento o interés;

XXIII. Proponer a la autoridad competente asuntos en los que se debe formular la declaratoria de que el fisco ha sufrido perjuicio o querella, por considerarse que respecto de los mismos se cometió delito fiscal;”

“Artículo 21. Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, de Recaudación, de Auditoría Fiscal, Jurídicas de Ingresos y de Recursos tendrán la denominación que señala este Reglamento, y la circunscripción territorial y sede que se determine mediante acuerdo del Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

A. Compete a las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, respecto de los sujetos y entidades señalados en las fracciones I a XII del Apartado B del Artículo 13 de este Reglamento:

XLVIII.- Proponer a la autoridad competente, asuntos en los que se debe formular la declaratoria de que el fisco ha sufrido perjuicio o querrela por considerarse que respecto de los mismos se cometió un delito fiscal; denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la propia Administración Local en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Contraloría Interna y tratándose de hechos delictuosos en que el Servicio de Administración Tributaria resulte afectado, o aquéllos de que tenga conocimiento o interés;

LV.- Ejercer las facultades que en el ámbito de su competencia les atribuya cualquier disposición jurídica o les confiera el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

D. Compete a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos a que se refiere el Apartado F de este artículo, ejercer las facultades siguientes:

XVII.- Formular las denuncias, querellas, declaratorias de que el fisco ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, al Ministerio Público competente en los delitos de contrabando y sus equiparables; denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda a la Contraloría Interna y tratándose de hechos delictuosos en que el Servicio de Administración Tributaria resulte afectado, o aquéllos de que tenga conocimiento o interés”⁴²

Las autoridades fiscales mencionadas son aquellas que pueden intervenir en la formulación de querellas o declaratorias de perjuicio tratándose de delitos fiscales, por lo tanto son estos los órganos facultados para llevar a cabo esta tarea.

En total son 12 la autoridades que cuentan con esta facultad, sin embargo debe destacarse que la Procuraduría Fiscal Federal, cuenta con una facultad mas amplia pues su competencia tiene circunscripción en toda la República y puede conocer de otros asuntos que no necesariamente son fiscales.

2.- Delitos Fiscales que se persiguen por querella.

⁴² Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 3 de diciembre de 1999.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establece:⁴³

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

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

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

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

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

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

⁴³ Código Fiscal de la Federación 2000. P. 92 a 115

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

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

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

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

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

Se desprende de la redacción del precepto comentado que los delitos fiscales que se persiguen por querrela son todos los establecidos en el artículo 92, tal conclusión se obtiene del segundo párrafo del mismo que señala: **En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal,** por lo tanto esta redacción indica que es requisito previo para proceder penalmente que se formule querrela tratándose de los delitos fiscales previstos en los artículos: 102, 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115.

Cabe señalar que la redacción de este precepto es defectuosa pues en el párrafo cuarto señala **“En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio...”**

Esta redacción parece dar a entender que existen casos en que solo es necesaria la querrela y otros en los que basta la declaratoria de perjuicio, situación que no es correcta, pues para todos los delitos establecidos en el artículo 92, es necesaria la formulación de la querrela, y solo en los casos del artículo 102 y 115 se requiere la querrela más la declaratoria de perjuicio, por otro lado los demás delitos que se persiguen mediante la denuncia de hechos al Ministerio Público Federal, es decir los que se persiguen de oficio, no requieren de la declaratoria previa de perjuicio, pues en este caso corresponde al órgano investigador cuantificar los daños y perjuicios ocasionados si es que estos existen, y si bien es cierto que la autoridad fiscal puede auxiliarle para establecer la cuantificación referida, este auxilio lo presta la autoridad como coadyuvante de la representación social y no en ejercicio de su facultad de formular declaratorias.

Así mismo es confusa la redacción del precepto, toda vez que en su segundo párrafo se infiere que es necesaria la querrela tratándose de los delitos previstos en las tres fracciones referidas en el propio artículo 92, y al inicio de la redacción del artículo en cita este dispone que para proceder penalmente por los delitos previstos en este capítulo es necesario que se formule la querrela o la declaratoria, por lo tanto éste ya no se está refiriendo únicamente a las tres fracciones del artículo 92, en consecuencia si los delitos fiscales se contienen solo en el capítulo II del Código Fiscal Federal lo

lógico y jurídico es establecer que se refiere a todos los delitos contenidos en dicho capítulo.

Ahora bien con respecto a lo anterior cabe hacer la aclaración que la conclusión antes apuntada no opera para el caso del delito previsto en el artículo 114-A del Código Fiscal Federal, pues en este caso el tipo penal establece: "Artículo 114-A.- Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales."⁴⁴

Como se puede apreciar la disposición se refiere a las amenazas que haga un servidor público a los contribuyentes, por lo tanto este delito no afecta el interés de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni los del Servicio de Administración Tributaria, pues aquí el sujeto pasivo resulta ser el particular y no la autoridad, por ende no correspondería a dichas autoridades formular ninguna querrela sino al particular afectado, quedando en este caso en duda la forma en que este puede proceder si mediante una querrela o una denuncia, ya que el tipo no señala esta circunstancia y atendiendo a lo señalado al inicio del artículo 92; igual comentario puede hacerse con

respecto del delito previsto en el artículo 114, en donde también el afectado resulta ser el particular al ser sorprendido por los propios servidores públicos que actúan abusando de su autoridad.

Por otra parte también resulta criticable el hecho de que sea únicamente la autoridad fiscal la que pueda llevar a cabo la cuantificación del perjuicio pues esta situación pone en desventaja al inculpado, ya que la citada cuantificación se utiliza para fijar la caución, para conceder la libertad provisional, además de que esta cuantificación presupone la inexistencia de la determinación de un crédito fiscal, igualmente es sumamente desventajoso el hecho de aun pagándose por inculpado el crédito fiscal o garantizado a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, solo pueda reducir hasta en un 50% el monto de la caución, pues en estos supuestos ya no existiría el perjuicio patrimonial por el que se formula la declaratoria.

A continuación se transcriben los artículos a fin de poder conocer que conductas delictivas requieren de la querrela previa.⁴⁵

“Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

⁴⁴ Ibidem 140

⁴⁵ Ibidem 128 a 140

I.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III.- De importación o exportación prohibida.

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

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$10,000.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

Artículo 103.- Se presume cometido el delito de contrabando y se sancionará con las mismas penas que el contrabando, cuando:

- I.- Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.
- II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.
- III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.
- IV.- Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
- V.- Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
- VI.- Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
- VII.- Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.
- VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.
- IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

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

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

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

III.- De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

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

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

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

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

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

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

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

VI.- Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa

autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

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

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

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

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

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

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

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

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

Artículo 106.- Para los efectos del artículo anterior:

I.- Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

II.- La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:

a) La documentación aduanal exigida por la Ley.

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Factura extendida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.

d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.¹

Artículo 107.- El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I.- Con violencia física o moral en las personas.

II.- De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III.- Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV.- Usando documentos falsos.

Las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

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

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

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

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

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

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

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

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I.- Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

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

III.- Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV.- (Se deroga D.O.F. 29/XII/1997).

V.- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la

notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al Registro Federal de Contribuyentes en el caso de la fracción V.

Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I.- (Se deroga D.O.F. 29/XII/1997).

II.- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III.- Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

IV.- Determine pérdidas con falsedad.

V.- Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal a que se refieren los artículos 58, fracción XIII, 72, fracción VII y 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI.- Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Artículo 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$35,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Artículo 113.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:

I.- Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

II.- Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

III.- Reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 de este Código, sin estar autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imprimir comprobantes fiscales o cuando estando autorizado para ello, no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

Artículo 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la

verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Artículo 114-A.- Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Artículo 115.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.”

De lo expuesto se puede concluir que la regla general es que la querrela es necesaria para todos los delitos fiscales contenidos en el Capítulo II del Código Fiscal de la Federación, con excepción del contenido en el artículo 114-A.

Por otro lado resulta oportuno destacar la circunstancia de que en la actualidad existen infracciones y delitos relacionados específicamente con el Registro Federal de Contribuyentes, la expedición de comprobantes fiscales y con la contabilidad de los contribuyentes, concretamente me refiero a los delitos previstos en los artículos 109, 110 y 111 del Código Fiscal de la Federación, cabe señalar que cada artículo prevé mas de un tipo penal, ya que cada fracción se refiere a una conducta diferente.

En estas circunstancias es innegable que inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes implica para todo ciudadano la posibilidad de incurrir en una conducta delictuosa, además de que posteriormente siempre esta expuesto a ese riesgo dado que se encuentran tipificadas otras conductas relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que al ser éstas derivadas de la autoaplicación de las disposiciones fiscales no existe para el particular la seguridad jurídica de que cumplió correctamente con sus obligaciones fiscales.

3.- Delitos Fiscales en los que es necesaria la declaratoria de perjuicio.

De acuerdo con el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación la declaratoria de perjuicio es necesaria en los casos de los delitos mencionados en las fracciones II y III del propio artículo.⁴⁶

Así tenemos, que la fracción II se refiere a los delitos previstos en los artículos 102 y 115 cuya redacción es la siguiente:

“Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III.- De importación o exportación prohibida.

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

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$10,000.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos

⁴⁶ Idem.

generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.”

“Artículo 115.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.”

Por su parte la fracción III, del artículo comentado se refiere a los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Atendiendo al contenido de las disposiciones comentadas y en una interpretación estricta de ellas, se llega a la conclusión de que la declaratoria de perjuicio por regla general, es necesaria, tratándose de los delitos de contrabando, robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado y destrucción o deterioro doloso de mercancías, sin embargo esta situación no es tan clara como aparenta, pues en este caso hay que preguntarse que sucede en los supuestos establecidos en los artículos 103 y 105.

Por otro lado también llama la atención el hecho de que en los supuestos de defraudación no se menciona la declaratoria de perjuicio, cuando el propio tipo del artículo 108, señala que debe causarse un perjuicio al fisco, por lo tanto dicho perjuicio debe cuantificarse, no obstante esta circunstancia en este delito no es necesaria la declaratoria, sin embargo si es necesaria su cuantificación.

4.- Obligación de los funcionarios y empleados públicos de comunicar hechos u omisiones que pueden constituir delitos y sus excepciones.

El Código Fiscal Federal establece para los funcionarios y empleados públicos la obligación de hacer del conocimiento de las autoridades competente aquellos hechos u omisiones que puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales o delitos.

A continuación se transcriben los artículos que establecen la citada obligación:

“Artículo 72.- Los funcionarios y empleados públicos que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince

días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la harán en los plazos y forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones.

Se libera de la obligación establecida en este artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

I.- Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.

II.- Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales.”

“Artículo 93.- Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado”

“Artículo 97.- Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.”⁴⁷

Se exceptúan de la obligación mencionada a aquellos que de acuerdo con otras leyes tengan que guardar reserva, como por ejemplo el caso establecido en el artículo 69 del Código Fiscal, el secreto profesional, otro caso de excepción es el del personal que se dedica a dar asistencia a los contribuyentes, por otro lado también debe tomarse en cuenta los casos establecidos en el artículo 400 del Código Penal, incisos a), b) y c) en relación con las fracciones III y IV que señala.

“ARTICULO 400.- Se aplicará prisión de tres meses a tres años y de quince a sesenta días multa, al que:

III.- Oculte o favorezca el ocultamiento del responsable de un delito, los efectos, objetos o instrumentos del mismo o impida que se averigüe;

IV.- Requerido por las autoridades, no de auxilio para la investigación de los delitos o para la persecución de los delincuentes; y

⁴⁷ Ibidem. p. 97 y 98

No se aplicará la pena prevista en este artículo en los casos de las fracciones III, en lo referente al ocultamiento del infractor, y IV, cuando se trate de:

a) Los ascendientes y descendientes consanguíneos o afines;

b) El cónyuge, la concubina, el concubinario y parientes colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado, y por afinidad hasta el segundo; y

c) Los que estén ligados con el delincuente por amor, respeto, gratitud o estrecha amistad derivados de motivos nobles.”⁴⁸

Por otra parte el artículo 42 fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación establece:⁴⁹

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, **así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:....**

⁴⁸ CODIGO PENAL FEDERAL AÑO 1999. ART. 400.

⁴⁹ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 2000, p. 60

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.”

De lo anterior se desprende que la obligación de comunicar hechos u omisiones que puedan entrañar la comisión de algún delito fiscal es para todas las autoridades fiscales con excepción de las ya citadas, pero no es solo una obligación sino también una de su facultades, esta situación evidencia el carácter inquisitorial de la autoridad fiscal y su situación proclive a actuar en busca de delitos so pretexto de ejercer otras facultades.

Esta es otra circunstancia que revela la difícil relación que existe entre el fisco y los contribuyentes, y que demuestra que no es correcto que sea esta

misma la que posea la facultad de querellarse en contra de los contribuyentes, pues de alguna manera de acuerdo con esta última disposición la autoridad fiscal se convierte también en un órgano investigador con la ventaja de que sus actuaciones se presumen legales en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación y respecto de las cuales el contribuyente solo podrá acudir para controvertirlas a los medios de defensa ordinarios o al amparo, pero solo en lo relativo al crédito fiscal que resulte, siendo independiente el procedimiento penal que se derive de la formulación de la querrela.

5.- El otorgamiento del perdón.

El maestro Manuel Rivera Silva señala con respecto al perdón⁵⁰: "El perdón judicial es la manifestación expresa de voluntad en virtud de la cual se hace patente el propósito del ofendido de que no se castigue al infractor. El análisis correcto del artículo 93 del Código Penal para el Distrito Federal lleva a la afirmativa de que el perdón solo opera cuando se ha iniciado un procedimiento penal. Respecto del consentimiento que la ley enunciaba antes de la última reforma al Código Penal ya no procede reflexión alguna, por que el citado artículo 93 ya no alude a él. (nota: en esta parte se refiere el autor citado al consentimiento del inculgado o procesado).

⁵⁰ RIVERA SILVA, Manuel, "El procedimiento Penal. Vigésimoquinta edición, México 1997, Porrúa, p. 116, 117 Y 118.

Nuestra ley sustantiva manifiesta que el perdón extingue la acción penal, debiéndose entender por tal afirmación, que cesa el derecho de persecución en el caso concreto, mas nunca la facultad en abstracto del estado de perseguir los delitos, la cual no puede desaparecer, por constituir un elemento mismo del estado contemporáneo.

Es oportuno señalar que con el perdón también se extingue la acción procesal penal, por que el ministerio público no puede continuar excitando al órgano jurisdiccional. Con el consentimiento, cuando la ley lo registraba, no moría la acción procesal penal, debido a que esta ni siquiera había nacido, pues el consentimiento se debe entender como previo al nacimiento de la intervención del ministerio público: el órgano investigador inicia su actividad con la querrela y si esta no existe, por el consentimiento no puede aparecer la acción procesal penal ni la fase preparatoria de la misma.”

Por ultimo por lo que toca al perdón, es necesario consignar el caso de cuando es otorgado durante la averiguación previa algunos autores expresan que con dicho perdón, se termina la actividad preparatoria de la acción procesal penal, y en consecuencia no puede hacerse la consignación. Para otros autores, “el Ministerio Público no puede resolver sobre la extinción de la acción penal por perdón, en virtud de que la resolución correspondiente es

propia y exclusiva del órgano jurisdiccional, único capacitado para dictar el derecho.”⁵¹

En realidad el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, no se refiere expresamente al otorgamiento del perdón, mas bien en este precepto se alude a la petición de sobreseimiento que puede formular la autoridad fiscal competente, cuestión que se conoce de lo establecido en su párrafo tercero que me permito transcribir:

“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.”⁵²

Por su parte el Código Federal de Procedimientos Penales dispone en su artículo 298 con respecto al sobreseimiento lo siguiente:⁵³

⁵¹ Idem.

⁵² CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 2000, ART. 92, tercer párrafo, p. 124

“Artículo 298.- El sobreseimiento procederá en los casos siguientes:

I.- Cuando el Procurador General de la República confirme o formule conclusiones no acusatorias.

II.- Cuando el Ministerio Público lo solicite, en el caso al que se refiere el artículo 138;

III.- Cuando aparezca que la responsabilidad penal está extinguida.

IV.- Cuando no se hubiere dictado auto de formal prisión o de sujeción a proceso y aparezca que el hecho que motiva la averiguación no es delictuoso, o cuando estando agotada ésta se compruebe que no existió el hecho delictuoso que la motivó.

V.- Cuando, habiéndose decretado la libertad por desvanecimiento de datos, esté agotada la averiguación y no existan elementos posteriores para dictar nueva orden de aprehensión, o se esté en el caso previsto por la parte final del artículo 426; y

⁵³ Código Federal de Procedimiento Penales 2000, Art. 298.

VI.- Cuando esté plenamente comprobado que en favor del inculpado existe alguna causa eximente de responsabilidad.

VII.- Cuando existan pruebas que acrediten fehacientemente la inocencia del acusado.

VIII.- En cualquier otro caso que la ley señale;

En los casos de sobreseimiento siempre será el juez el que decida si procede o no.

En segunda instancia el sobreseimiento procederá, de oficio o a petición de parte, sólo en el caso de la fracción III de este artículo, o cuando alguna de las partes lo promueva exhibiendo pruebas supervenientes que acrediten la inocencia del encausado.”

Otros artículos a considerar en este punto son el 137 y 138 del Código Federal de Procedimientos Penales que establecen en lo conducente:

Artículo 137.- El Ministerio Público no ejercitará la acción penal:

I.- Cuando la conducta o los hechos de que conozca no sean constitutivos de delito, conforme a la descripción típica contenida en la Ley Penal;

II.- Cuando se acredite plenamente que el inculpado no tuvo participación en la conducta o en los hechos punibles, y sólo por lo que respecta a aquél;

III.- Cuando, aún pudiendo ser delictivos la conducta o los hechos de que se trate, resulte imposible la prueba de su existencia por obstáculo material insuperable;

IV.- Cuando la responsabilidad penal se halla extinguida legalmente, en los *términos* del Código Penal; y

V.- Cuando de las diligencias practicadas se desprenda plenamente que el inculpado actuó en circunstancias que excluyen la responsabilidad penal.”

Artículo 138.- El Ministerio Público promoverá el sobreseimiento y la libertad absoluta del inculpado, cuando durante el proceso aparezca que la conducta o los hechos no son constitutivos de delito, conforme a la descripción típica contenida en la ley penal; que el inculpado no tuvo participación en el delito que se persigue; que la pretensión punitiva está legalmente extinguida, o que existe en favor del inculpado una causa excluyente de responsabilidad.

También se sobreseerán los procedimientos concernientes a delitos culposos que sólo produzcan daño en propiedad ajena y/o lesiones de los comprendidos en los artículos 289 y 290 del Código Penal, si se cubre la reparación del daño causado a la víctima u ofendido y el inculpado no haya abandonado a aquéllas ni haya actuado hallándose en estado de ebriedad o bajo el efecto de estupefacientes o psicotrópicos. Lo anterior no se concederá cuando se trate de culpa que se califique de grave conforme a la parte conducente del artículo 60 del Código Penal.”

Ahora bien para efectos de este punto también resulta indispensable considerar lo que establecen los artículos 6º, 15, 17y 93 del Código Penal Federal:⁵⁴

“Artículo 6o.- Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

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

Artículo 15.- El delito se excluye cuando:

I.- El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente;

II.- Falte alguno de los elementos del tipo penal del delito de que se trate;

III.- Se actúe con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado, siempre

que se llenen los siguientes requisitos:

a) Que el bien jurídico sea disponible;

b) Que el titular del bien tenga la capacidad jurídica para disponer libremente del mismo; y

c) Que el consentimiento sea expreso o tácito y sin que medie algún vicio; o bien, que el hecho se realice en circunstancias tales que permitan fundadamente presumir que, de haberse consultado al titular, éste hubiese otorgado el mismo;

IV.- Se repela una agresión real, actual o inminente, y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie

⁵⁴ Código Penal Federal 2000, Art. 6, 15, 17 y 93

provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Se presumirá como defensa legítima, salvo prueba en contrario, el hecho de causar daño a quien por cualquier medio trate de penetrar, sin derecho, al hogar del agente, al de su familia, a sus dependencias, o a los de cualquier persona que tenga la obligación de defender, al sitio donde se encuentren bienes propios o ajenos respecto de los que exista la misma obligación; o bien, lo encuentre en alguno de aquellos lugares en circunstancias tales que revelen la probabilidad de una agresión;

V.- Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo;

VI.- La acción o la omisión se realicen en cumplimiento 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 solo propósito de perjudicar a otro;

VII.- Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentre considerablemente disminuida, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis de este Código;

VIII.- Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible:

A) Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal; o

B) Respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta.

Si los errores a que se refieren los incisos anteriores son vencibles, se estará a lo dispuesto por el artículo 66 de este Código;

IX.- Atentas las circunstancias que concurren en la realización de una conducta ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haberse podido determinar a actuar conforme a derecho; o

X.- El resultado típico se produce por caso fortuito.”

“Artículo 17.- Las causas de exclusión del delito se investigarán y resolverán de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento.”

“Artículo 93.- El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo extingue la acción penal respecto de los delitos que se persiguen por querrela, siempre que se conceda ante el Ministerio Público si éste no ha ejercitado la misma o ante el órgano jurisdiccional antes de dictarse sentencia de segunda instancia. Una vez otorgado el perdón, éste no podrá revocarse.

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 querrela, siendo suficiente para la extinción de la acción penal la manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho.

Cuando sean varios los ofendidos y cada uno pueda ejercer separadamente la facultad de perdonar al responsable del delito y al encubridor, el perdón sólo surtirá efectos por lo que hace a quien lo otorga.

El perdón sólo beneficia al inculpado en cuyo favor se otorga, a menos que el ofendido o el legitimado para otorgarlo, hubiese obtenido la satisfacción de sus intereses o derechos; caso en el cual beneficiará a todos los inculpados y al encubridor.

El perdón del ofendido y del legitimado para otorgarlo en delitos de los mencionados en los dos párrafos anteriores, también extingue la ejecución de la pena, siempre y cuando se otorgue en forma indubitable ante la autoridad ejecutora.”

Como se puede advertir de los preceptos transcritos la petición de sobreseimiento puede obedecer a distintas causas no previstas en el Código Fiscal de la Federación pero si en el ordenamiento penal, por ello es discutible que la petición de sobreseimiento sea considerada una facultad discrecional para la autoridad fiscal, máxime que el artículo 298 del Código de Federal de Procedimientos Penales establece categóricamente en su ultima parte que solo el juez puede determinar si éste procede o no, de no atenderse a esta disposición se estaría permitiendo que una autoridad administrativa invadiera la esfera del poder judicial pues una cosa es que la

autoridad fiscal pida el sobreseimiento y otra muy diferente el que este se declare.

Por lo tanto, también es posible concluir, que la petición de sobreseimiento no solo incumbe a la autoridad fiscal, sino también al representante social y en su caso al propio inculcado o procesado, por otro lado el perdón definitivamente solo puede darlo en esta clase de delitos la autoridad fiscal competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cabe señalar que el perdón puede o no producir el sobreseimiento, si este se otorga ante la autoridad judicial si se produce el sobreseimiento, sin embargo si el perdón tiene lugar antes de la consignación, durante la etapa de averiguación, es evidente que no podremos hablar de sobreseimiento, sin embargo dicho perdón pondrá fin a la actividad del Ministerio Público.

Ahora bien la posibilidad o facultad de la autoridad fiscal competente de la Secretaria de Hacienda y Credito Público de otorgar el perdón no deriva expresamente del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, pues como se indico este solo se refiere a la petición de sobreseimiento que puede formular la autoridad fiscal, por lo tanto el perdón solo puede darse en los términos establecidos en el Código Penal y el correspondiente Código de Procedimientos Penales.

Cabe agregar a lo expuesto la circunstancia de que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, señala en forma imperativa que “Los procesos por los delitos fiscales se sobreseeran a petición de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público⁵⁵ es decir la hipótesis normativa no deja lugar a dudas, basta que la autoridad fiscal haga la petición para que opere el sobreseimiento, esta situación quita a la autoridad judicial la posibilidad de que esta decida la procedencia del mismo, e incluso en este caso la autoridad administrativa es la que valora la procedencia del sobreseimiento, substituyendo de esa manera a la autoridad judicial que no será otra cosa en estas condiciones que un mero gestor de la voluntad de la autoridad fiscal, dándose desde luego la transgresión a la Constitución en tanto que la norma comentada es contraria al principio de división de poderes, además de que ésta se convierte en juez y parte.

⁵⁵ CODIGO FISCAL Opcit. P. 125

CAPITULO QUINTO.

ACTO DE AUTORIDAD, DISCRECIONALES Y REGLADOS.

1.- Acto de autoridad, discrecionales y reglados.

Para iniciar este tema es necesario establecer lo que en derecho se conoce como acto de autoridad.

Al respecto el ilustre maestro Ignacio Burgoa Orihuela⁵⁶ define a la "autoridad como aquel órgano estatal, investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo desempeño, conjunto o separado, produce la creación, modificación o la extinción de situaciones generales o especiales, jurídicas o fácticas, dadas dentro del estado, o su alteración o afectación, todo ello en forma imperativa.

Como se ve, el concepto de "autoridad" ésta íntimamente vinculado con la idea de acto de autoridad, puesto que por aquélla se entiende todo órgano del Estado que realice tal acto, bien en forma decisoria o de manera ejecutiva, como ya se dijo.

Ahora bien, para que el acto de un órgano estatal adquiriera dicho carácter, se requiere que se desempeñe a propósito o en relaciones de Supra-a-subordinación, es decir, en aquellas que se entablan entre sujetos colocados en planos diferentes, o sea, entre los particulares, por un lado, y el Estado, por el otro, en ejercicio de sus funciones de imperio desplegadas al través de sus diversas dependencias gubernativas.

⁵⁶ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, El Juicio de Amparo, Vigésimoctava edición, México 1991, Porrúa, p. 190.

En tal virtud, el acto de autoridad, para que sea tal, debe reunir en su ser jurídico mismo las siguientes notas o atributos esenciales; la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad.

Por su parte el maestro Gabino Fraga⁵⁷ señala con respecto a los actos reglados y discrecionales lo siguiente: "Partiendo de la relación que guarda la voluntad creadora del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en dos categorías: **el acto obligatorio, reglado o vinculado, y el acto discrecional.** El primero es el acto que constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la Administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho. En esta clase de actos la ley determina exactamente no sólo la autoridad competente para actuar sino también si ésta debe actuar y cómo debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa de modo de no dejar margen a diversidad de resoluciones según la apreciación subjetiva que el agente haga de las circunstancias del caso.

Este tipo de actos es el que en la jurisprudencia y doctrina de los Estados Unidos de América se conoce con el nombre de actos ministeriales y constituye la base para determinar la procedencia del WRIT OF MANDAMUS.

⁵⁷ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Vigésimosexta edición, México 1987, Porrúa, p.231,232 y 233.

Por el contrario, el acto discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse o en que momento debe obrar o cómo debe obrar o en fin qué contenido va a dar a su actuación.

Por lo general, de los términos mismos que use la ley podrá deducirse si ella concede a las autoridades una facultad discrecional. Así, normalmente, cuando la ley use términos que no sean imperativos sino permisivos o facultativos se estará frente al otorgamiento de un poder discrecional. Igual cosa ocurrirá en todos aquellos casos en que la ley deje a la autoridad libertad de decidir su actuación por consideraciones principalmente de carácter subjetivo tales como las de conveniencia, necesidad, equidad, razonabilidad, suficiencia, exigencia del interés u orden público, etc., lo mismo que cuando en la ley se prevean dos o más posibles actuaciones en un mismo caso y no se imponga ninguna de ellas con carácter obligatorio.

Entre el acto obligatorio y el acto discrecional no existe una línea perfecta de separación. Entre ellos existe una infinita variedad en la que concurren los caracteres de uno y de otro en grados muy diversos. Esto se explica porque al concederse por ley facultades discrecionales a la autoridad encargada de realizar un acto, dichas facultades normalmente se refieren, más que a la realización del acto en su integridad, solamente a algunos de los elementos del mismo, tales como el motivo o el objeto del acto. De esta manera puede muy bien ocurrir que la ley otorgue discreción para juzgar si existe motivo bastante que provoque la intervención de la autoridad pero que obliga a ésta

a realizar un acto determinado una vez que discrecionalmente se ha llegado a la conclusión de que el motivo existe, o bien por el contrario que siendo la ley la que fije los motivos se deje en libertad a la autoridad competente para determinar el contenido mismo de su actuación.

Por lo demás en la actuación de la Administración es muy frecuente la necesidad de hacer apreciaciones sobre hechos pasados o bien sobre consecuencias futuras de una medida determinada. En estos casos forzosamente debe existir una libertad para la autoridad respectiva, pues de otra manera no podría calificar la existencia de un hecho cuando haya pruebas contradictorias o calificarlo cuando sólo pueda apreciarse por elementos técnicos o determinar las consecuencias de un acto cuando también sean elementos técnicos los únicos que puedan servir para estimar esas consecuencias, como ocurre en el caso de adopción de medidas de carácter económico, de carácter sanitario, etc.

Naturalmente que en estos últimos casos, a los que se ha llamado de discrecionalidad técnica, la actuación de la autoridad correspondiente si bien no ésta ligada por las disposiciones de la ley, sí lo está por los mismos elementos técnicos que deben encauzar la actividad administrativa que dentro de ese dominio se realiza”.

Ahora bien una vez precisados los conceptos aludidos resulta necesario relacionarlos con el contenido del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer si la facultad que tienen las autoridades

fiscales para querellarse puede considerarse un acto de autoridad, y si este se lleva a cabo como una facultad discrecional o como una facultad reglada.

En principio se puede afirmar que la formulación de una querrela e incluso de una declaratoria de perjuicio por parte del órgano fiscal competente, es un acto de autoridad, esto en razón de que dicha acción proviene de un ente del estado que actúa en uso de una facultad que la ley le otorga, además de que se esta en presencia de una relación de supra-a-subordinación y no de coordinación, ya que la autoridad actúa en forma unilateral en uso de su imperio y no como un particular, en este caso la representación social se convierte en instrumento del propio estado.

A lo anterior cabe agregar la circunstancia de que los intereses afectados en esta clase de delitos, no son de índole privada, ya que estos suponen la afectación del Erario Federal o en su caso una afectación social en su sentido mas amplio y también implican la transgresión del orden público.

Por otro lado al ser la querrela un requisito de procedibilidad para proceder penalmente por los delitos fiscales a que se refiere el propio artículo 92 del Código Fiscal, y al dejarse al ofendido o afectado la decisión de actuar o de abstenerse de hacerlo, se puede afirmar que estamos en presencia de un acto discrecional.

Resulta por lo tanto criticable que se deje a la discrecionalidad de algunas de las autoridades fiscales la calificación de en que casos se afecta al Erario

Federal, al orden publico establecido y a la propia sociedad, pues cabe mencionar que el común de los ciudadanos no conocemos que criterios emplea la autoridad fiscal para tomar la decisión de formular una querrela tratándose de delitos fiscales, ni esta da a conocer en cuantos caso opto por no hacer dicha formulación, los ciudadanos solo hemos conocido algunos asuntos escandalosos que regularmente se relacionan con figuras del medio artístico, deportivo y otras que son populares en el país.

Luego entonces debemos preguntarnos que autoridad moral, ética e incluso legal guía el criterio de las autoridades fiscales, habida cuenta que queda en sus manos la honorabilidad, la honradez y el buen nombre de los *contribuyentes*. Este cuestionamiento tiene su origen en el hecho de que independientemente que una conducta sea considerada como delito en el Código Fiscal de la Federación, quedara a la discreción de la autoridad decidir en que casos procede la formulación de la querrela, y por lo tanto la emisión del juicio de valor de lo que un funcionario fiscal estime como suficiente razón para reputar la actividad de un ciudadano productivo como delictiva.

La critica expuesta toma mayor relevancia si consideramos que existen dentro de la propia Secretaria de Hacienda, así como dentro del Servicio de Administración Tributaria autoridades acostumbradas a la dádiva voluntaria o forzosa ante las amenazas que estas vierten contra los contribuyentes, no es finalidad de este trabajo dar a conocer hechos concretos en este sentido,

pues esto implicaría una denuncia formal que necesitaría estar soportada por acusaciones concretas que obviamente no pueden darse por las mismas razones de temor que existen entre los propios afectados.

Resulta conveniente además de lo expresado dar a conocer uno de varios criterios que sustenta el Poder Judicial Federal con respecto a este punto:

“Séptima Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 205-216 Sexta Parte

Página: 28

ACTO DISCRECIONAL Y ACTO REGLADO DE LA ADMINISTRACION. SUS DIFERENCIAS. SITUACION JURIDICA DEL GOBERNADO FRENTE A ELLOS. De acuerdo con la doctrina y con los criterios de los tribunales, se está en presencia de un acto formado por elementos puramente reglados, cuando una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la misma norma, sin posibilidad de elección. Esto significa que la norma no solamente fija ciertos elementos de validez del acto, como son la competencia de la autoridad, la forma que debe revestir la resolución y la finalidad que debe perseguir, sino

además el otro elemento de validez del acto, que es su contenido. Un ejemplo podría ser lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que regula la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, dado que una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que el particular presente su solicitud acompañada de los documentos que acredite la garantía del interés fiscal, la autoridad administrativa competente deberá conceder la suspensión sin tener libertad de elección. Por el contrario, existe discrecionalidad cuando, una vez realizado el supuesto de la norma, **la autoridad administrativa goza de la libertad de elegir, entre varias posibilidades, la que le parezca más conveniente al interés público.** Dicho de otro modo, la norma establece únicamente los elementos de validez del acto relativo a la competencia, a la forma y a la finalidad, más no así el contenido, pues éste deberá ser determinado por la Administración atendiendo a cuestiones de conveniencia. Tal es el caso de la autorización para pagar a plazo un crédito fiscal, pues una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que un contribuyente que reúna los requisitos previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación presente una solicitud, la propia ley determina la autoridad competente para conocer de la solicitud, la forma que debe revestir la resolución que le recaiga y la finalidad que debe perseguir, pero deja en libertad a la autoridad de elegir entre conceder la autorización o no concederla, según lo estime conveniente o inconveniente para el interés público. En estas condiciones,

tratándose de actos compuestos solamente por elementos reglados, el particular que se coloque en la hipótesis legal, cumpliendo con todas las exigencias de la norma, tendrá derecho a que la autoridad se conduzca en el sentido dictado en la ley, ya que ésta no tiene alternativa, por lo que si no sucede así, el afectado tendrá acción para exigir su cumplimiento forzoso ante los tribunales quienes tienen facultades para examinar todos los elementos del acto, incluso su contenido. Pero no ocurre igual, cuando la autoridad goza de discrecionalidad pues entonces, aunque el particular se encuentre colocado en la hipótesis legal y cumpla con todas las exigencias de la norma, sólo tendrá derecho a que se resuelva su petición pero no tendrá derecho a que la Administración se conduzca en un sentido determinado, ya que ésta puede legítimamente elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 297/86. Recuperadora de Limas de Acero, S. A. 15 de abril de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimental.”⁵⁸

⁵⁸ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, Jurisprudencia y Tesis Aisladas 1917-1998, CD IUS 8

Cabe señalar que la tesis mencionada se refiere a cuestiones meramente administrativas, sin embargo lo valioso de este criterio, es ver la interpretación que se hace respecto de lo que implica una facultad discrecional, de donde se puede confirmar que es inadecuado que se deje en manos de la propia autoridad fiscal la decisión de formular o no una querrela.

CAPITULO SEXTO.

ALGUNOS ASPECTOS ESPECÍFICOS DE LOS DELITOS FISCALES.

1.- Bien jurídico tutelado en los delitos fiscales.

El maestro Fernando Castellanos⁵⁹ señala que “Los autores distinguen entre objeto material y objeto jurídico del delito. El objeto material lo constituye la persona o cosa sobre quien recae el daño o peligro; la persona o cosa sobre la que se concreta la acción delictuosa. El objeto Jurídico es el bien protegido por la ley y que el hecho o la omisión criminal lesionan”. Según Franco Sodi⁶⁰ “el objeto jurídico es la norma que se viola, en tanto para Villalobos, es el bien o la institución amparada por la ley y afectada por el delito; con tal afirmación estamos de acuerdo, ya que en los delitos de homicidio, de robo y de raptó, los intereses protegidos son la vida, la propiedad y la libertad, valores constitutivos del objeto jurídico de tales infracciones penales.”

Nuestro Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común, y para toda la República en materia de fuero federal, se compone y se encuentra ordenado en dos LIBROS: el PRIMERO se refiere a reglas generales de la materia, en el SEGUNDO, se refieren y contienen los delitos que la propia Ley establece, ahora bien la forma en como se encuentra ordenado y estructurado el Código Penal nos permite identificar el bien jurídico que se tutela con cada tipo penal, el libro segundo se compone de 24

⁵⁹ CASTELLANOS, Fernando, Opcit. p. 152

⁶⁰ Idem.

TITULOS y cada titulo, podríamos decir, agrupa una familia de delitos en CAPITULOS que tienen como común denominador la tutela de un bien jurídico específico o dicho de otro modo cuando el tipo penal se actualiza se afecta un valor u orden que es el bien jurídico protegido.

El ilustre maestro Eduardo García Maynes señala⁶¹: “Los ordenamientos humanos asumen, en todo caso, carácter medial, ya se trate de los de índole técnica, ya de los de naturaleza normativa. Desde este punto de vista, aparecen como medios o instrumentos de realización de los propósitos de su creador. Se ordena no por ordenar, sino para conseguir, a través de la ordenación, determinados objetivos. En cuanto los ordenamientos están al servicio de fines, su eficacia depende del grado en que permitan realizar las miras del ordinante.”

Así tenemos que en el LIBRO SEGUNDO se contienen ordenados los siguientes TITULOS:

TITULO PRIMERO. Delitos contra la seguridad de la nación.

TITULO SEGUNDO. Delitos contra el derecho internacional.

TITULO TERCERO. Delitos contra la humanidad.

TITULO CUARTO. Delitos contra la seguridad pública.

TITULO QUINTO. Delitos en materia de vías de comunicación y correspondencia.

TITULO SEXTO. Delitos contra la autoridad.

TITULO SEPTIMO. Delitos contra la salud.

TITULO OCTAVO. Delitos contra la moral pública y las buenas costumbres.

TITULO NOVENO. Revelación de secretos

TITULO DECIMO. Delitos cometidos por servidores públicos.

TITULO DECIMO PRIMERO. Delitos cometidos contra la administración de justicia.

TITULO DECIMO SEGUNDO. Responsabilidad profesional.

TITULO DECIMO TERCERO. Falsedad.

TITULO DECIMO CUARTO. Delitos contra la economía pública.

TITULO DECIMO QUINTO. Delitos contra la libertad y el normal desarrollo psicosexual.

TITULO DECIMO SEXTO. Delitos contra el estado civil.

TITULO DECIMO SEPTIMO. Delito en materia de inhumaciones y exhumaciones

TITULO DECIMO OCTAVO. Delito contra la paz y seguridad de las personas.

TITULO DECIMO NOVENO. Delitos contra la vida y la integridad corporal.

TITULO VIGESIMO. Delitos contra el honor.

TITULO VIGESIMO PRIMERO. Privación ilegal de la libertad y otras garantías.

⁶¹ GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Filosofía del Derecho, Sexta edición, México 1989, Porrúa, p.185

TITULO VIGESIMO SEGUNDO. Delitos en contra de las personas en su patrimonio.

TITULO VIGESIMO TERCERO. Encubrimiento.

TITULO VIGESIMO CUARTO. Delitos electorales y en materia de Registro Nacional de Ciudadanos.

TITULO VIGESIMO QUINTO. Delitos ambientales

TITULO VIGESIMO SEXTO. De los delitos en materia de derechos de autor.

A lo anterior cabe agregar que según el maestro Fernando Castellanos⁶² “El Derecho en general tiene como finalidad encauzar la conducta humana para hacer posible la vida gregaria; manifiéstase como un conjunto de normas que rigen la conducta externa de los hombres en sociedad, las cuales pueden imponerse a sus destinatarios mediante el empleo de la fuerza de que dispone el Estado. Se ha expresado que el Derecho no es sino la sistematización del ejercicio del poder coactivo del Estado, mas indudablemente tal sistematización inspírase en ideas del más alto valor ético y cultural para realizar su fin primordial, de carácter mediato: la paz y seguridad sociales.”

Por lo tanto al ser la materia Penal una parte del Derecho necesariamente debe estar imbuida o impregnada de diversos valores atinentes a la materia

⁶² CASTELLANOS, Fernando, Opcit. p. 153.

pero además debe estar guiada por un objetivo, Maggiore⁶³ define al derecho penal de la siguiente manera: “ Es la rama del Derecho Público interno relativa a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad, **que tiene por objetivo inmediato la creación y la conservación del orden social.**”

A manera de ejemplo citare los CAPITULOS de que se compone EL TITULO PRIMERO del LIBRO SEGUNDO del ordenamiento citado:

CAPITULO I. Traición a la patria

CAPITULO II. Espionaje

CAPITULO III. Sedición

CAPITULO IV. Motín

CAPITULO V. Rebelión

CAPITULO VI. Terrorismo

CAPITULO VII. Sabotaje

CAPITULO VIII. Conspiración

CAPITULO IX. Disposiciones comunes para los capítulos de este título

Como se puede apreciar el Título Primero se denomina “Delitos contra la seguridad de la nación” y agrupa en sus 9 capítulos aquellos delitos que el legislador estimó que afectan al bien jurídico tutelado que es la seguridad de

⁶³ Idem.

la nación, sin embargo además hay que considerar lo expuesto por lo autores citados anteriormente en el sentido de que el Derecho Penal independientemente del bien jurídico que se pretenda tutelar mediante la creación de diversas normas, busca como fin ultimo crear y preservar el orden social.

Ahora bien tomando en consideración todo lo expuesto podemos preguntarnos cual es el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales, primeramente hay que recordar que el Código Fiscal contiene a éstos en el CAPITULO II del TITULO IV, denominados De los Delitos Fiscales y De las Infracciones y Delitos Fiscales respectivamente.

Ahora bien el agrupamiento de los delitos fiscales en el capitulo y titulo mencionados no indican cual es el bien jurídico tutelado en ese conjunto, lo único que se puede inferir de este ordenamiento es que se trata de delitos exclusivamente referidos a lo fiscal.

No obstante lo anterior, el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales, se puede buscar tanto en los fines que la legislación fiscal persigue como en los fines que busca el derecho penal en general.

Por lo tanto podemos establecer que lo que se trata de proteger mediante la creación de los diversos tipos penales fiscales es:

- 1.- Un orden social.

- 2.- A la sociedad.
- 3.- El patrimonio del fisco.
- 4.- La eficacia de los distintos ordenamientos fiscales.
- 5.- Mantener incólume el sistema fiscal.
- 6.- Evitar el encubrimiento.
- 7.- Evitar la falsificación.
- 8.- El pago oportuno de impuestos y cualquier otra contribución.
- 9.- El control sobre la entrada y salida de mercancías del país.
- 10.- Proteger al fisco de daños sufridos o que pueda sufrir.
- 11.- Proteger la seguridad del contribuyente.

Se puede concluir que las disposiciones fiscales represivas están encaminadas a proteger diversos bienes jurídicos especiales, y podemos afirmar que los tipos principales y de mayor importancia dentro del Código Fiscal Federal son los relativos al Contrabando y la Defraudación Fiscal.

Por otro lado, si el derecho penal solo debe contemplar intereses sociales de orden público, es de concluirse que el derecho penal fiscal corre la misma suerte, a parte de que no es posible concebir al fisco como un ente privado, pues éste corresponde a un órgano del propio estado, y sus intereses en estos casos no tienen el carácter de privados además de derivarse todas estas acciones de actos de autoridad que se desarrollan en un plano de supra-a-subordinación.

Por lo tanto desde este punto de vista también resulta impropio el que se de a las autoridades fiscales la facultad de querellarse, respecto de la comisión de delitos que no afectan el interés de una persona de derecho privado, sino a un ente publico y aún más arriba de este a la sociedad entera.

2.- Delitos fiscales que se consideran graves.

En la reforma al artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1998, se señala lo siguiente:⁶⁴

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

“Artículo

194..... Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los siguientes artículos del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común y para toda la República en Materia del Fuero Federal:.....

⁶⁴ REFORMA AL ARTÍCULO 194 DEL CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1998.

.....y los previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III, segundo párrafo del artículo 104; así como 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados, todos del Código Fiscal de la Federación.”

Las disposiciones referidas en la reforma mencionada son las siguientes:

“Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III.- De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos

anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$10,000.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

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

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

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

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

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

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

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

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

III.- De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Usar documentos falsos.

- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

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

misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”⁶⁵

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

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

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁶⁵ CODIGO FISCAL Opcit. p. 128

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

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

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

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

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.”

De lo expuesto se conoce que se consideran delitos fiscales graves el contrabando establecido en el artículo 102 y los delitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 105, a los que en la practica se les a

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

De los delitos graves señalados resultan sumamente cuestionables los previstos en la fracciones I, II y V del artículo 109 (las cuales se transcribieron anteriormente) y estos son contrarios al principio de confianza en que se inspira la legislación fiscal, basada en la autoaplicación de las disposiciones fiscales y por ende en la auto determinación de las contribuciones por parte de los sujetos obligados, incluyéndose en este caso el auto cumplimiento de las obligaciones formales.

En efecto no es congruente que por un lado la legislación fiscal imponga la obligación a los particulares de auto determinar en el sentido mas amplio sus obligaciones fiscales y por otro estos queden expuestos a la comisión de delitos que incluso se consideran graves por un calculo errado, por desconocimiento de la complicada legislación fiscal o por impericia en la materia o indebida interpretación de la ley, así como por el hecho de que baste para cometer un delito fiscal la no presentación de una declaración cuyo retraso en el cumplimiento de la obligación puede a deberse a múltiples factores.

Puede hacerse mas de una critica a los delitos fiscales sin embargo lo trascendente para efectos de esta exposición es hacer notar, que resulta muy desventajoso para los contribuyentes la existencia de delitos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues cabe señalar que a parte de las penas a que se pueden hacer acreedores también existen las sanciones administrativas por las mismas omisiones que pueden servir de base para la formulación de una querrela.

Así mismo al tener la facultad la autoridad fiscal de querellarse por lo delitos fiscales y al mismo tiempo estar facultada para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, evidentemente se concentra en esta un poder de coacción que resulta excesivo, pues incluso esta última tiene la exclusiva facultad de imponer sanciones también por

infracciones a las disposiciones fiscales. Es esta situación la que considero afecta mayormente la propia imagen de la autoridad fiscal, y al mismo tiempo impide que cualquier persona se acerque con confianza y sin temor a la misma, llevamos años escuchando en este país la necesidad de efectuar una reforma integral en el sistema fiscal, llevamos tiempo escuchando a las autoridades fiscales decir que se debe ampliar la base de contribuyentes, es decir estas preocupaciones del estado se han vuelto un simple discurso carente de realidad, pues las modificaciones que observamos cada año atañen por lo general a aumentar las tasas de los impuestos, a disminuir unos y aumentar otros, a agudizar la represión hacia los contribuyentes; no debe perderse de vista que si no aumenta el numero de contribuyentes tampoco aumentara la recaudación, y no puede acrecentarse este numero debido a que las propias disposiciones fiscales han sido tan efectivas en su intención de infundir temor que los ciudadanos no Inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes prefiere seguir en la informalidad y los inscritos no dudan en suspender sus actividades o prefieren dedicarse a actividades poco lucrativas, con tal de evitar fricciones con la autoridad fiscal, no faltan aquellos contribuyentes que después de una revisión fiscal quedan en banca rota debido a los elevados impuestos, las multas excesivas, el pago de recargos, actualización y otros gastos que se producen en estas relaciones, de tal forma que quedan desalentados para llevar a cabo otra actividad.

CONCLUSIONES

PRIMERO.- La Querrela en materia fiscal no se justifica debido a que los delitos fiscales tutelan bienes jurídicos que son de interés social y de orden público, por lo tanto no es correcto ni conveniente que quede a la discreción de algunas autoridades fiscales la decisión de en que casos se afectan los intereses de la sociedad y del propio estado. Por otra parte la doctrina y la Constitución consagran y justifican, la facultad de querellarse a favor de los particulares, por ende es contrario a la naturaleza de la misma el que esta se prevenga a favor del propio estado.

SEGUNDO.- El cumplimiento de las obligaciones fiscales se sustenta en la autoaplicación de las leyes fiscales, esto implica que el estado deja al particular en la libertad de autodeterminarse sus impuestos y de cumplir en forma voluntaria y espontanea todas sus obligaciones, en consecuencia al preverse en el artículo 92 la facultad para las autoridades fiscales de formular querellas así como en los reglamentos interiores, se contraviene el principio de confianza que informa a las disposiciones fiscales, y se convierte en un medio de coacción que se utiliza sin que exista una norma o criterio que guíe el uso de la citada facultad.

Por otra parte la figura de la querrela al ser discrecional para el ofendido su formulación también se convierte en un instrumento de venganza, corrupción

y un medio de extorsión que evidentemente resulta nocivo para los particulares.

TERCERO.- Resulta necesario reformar el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación y los artículos de los reglamentos interiores tanto de la Secretaría de Hacienda como el del Servicio de Administración Tributaria, pues su actual redacción constituye un obstáculo que impide o dificulta el acercamiento de los particulares al fisco así como también el crecimiento de la base de contribuyentes.

La reforma al artículo 92 del actual Código Fiscal de la Federación, consistiría en eliminar de su redacción la facultad de querellarse a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pasando a ser los delitos fiscales de persecución oficiosa, quedando como obligación de la autoridad fiscal la de formular en todos los delitos fiscales una declaratoria de perjuicio de tal manera que se permita tanto al Ministerio Público como al Juez que conozcan del asunto valorar la situación personal del indiciado o procesado y en su caso la magnitud de la pena que deba aplicarse.

Como consecuencia de lo anterior también tendrían que reformarse todos los artículos del Código que hicieran referencia a la Querrela, incluyendo la Ley del Servicio de Administración Tributaria y por supuesto se deben derogar tanto del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda como del Servicio

de Administración Tributaria las disposiciones que les otorgan facultades para querellarse, otorgar el perdón y pedir el sobreseimiento.

Cabe señalar que también es necesario en este caso que se eliminen del Código Fiscal de la Federación todos aquellos delitos que se relacionan con el cumplimiento de obligaciones formales, como es la presentación de declaraciones, o cuestiones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, pues incluso este tipo de conductas se encuentra también tipificadas como infracciones, por lo tanto no es congruente que exista esta duplicidad, y en la práctica produciría que un número considerable de contribuyentes se encontrara en infracción a las normas fiscales y cometiendo un delito.

BIBLIOGRAFIA.

BECCARIA.- Tratado de los delitos y de las penas.- 6ta. Ed. Porrúa, S.A., México 1995.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio.- Derecho Constitucional Mexicano.- Undécima Ed.- Porrúa.-México.- 1997.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio.- Las garantías individuales.- 29ª Ed.- Porrúa.- México.- 1997.

CARDENAS ELIZONDO, Francisco.- Introducción al estudio del Derecho Fiscal.- Ed.- Porrúa.- México.- 1992.

CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl.- Derecho Penal Mexicano (Parte General).- Décima Quinta Ed.- Porrúa.- México.- 1986.

CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de Derecho Penal (Parte General).- Trigesimooctava Ed.- Porrúa.- México.- 1997.

DIAZ, Marco Antonio, DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL PENAL., Tomo II.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.- Derecho Penal Fiscal.- 1ª Ed.- Porrúa.- México.- 1994.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Filosofía del Derecho. Ed. Porrúa.- México 1989.

GONZALEZ Salas Campos Raúl.- Los Delitos Fiscales.- 1era Ed. Pereznieto Editores.- México, 1995.

JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal en el Sistema Tributario Federal Mexicano, Editorial Anahuac, México 1984.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, México, 1980.

OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto, La averiguación previa .-Ed. Porrúa, México 1997.

RIVERA Silva, Manuel- El procedimiento penal.- 25ª Ed. Porrúa.- México, 1997.

SANCHEZ León, Gregorio.- Derecho Fiscal Mexicano.- 9ª Ed.- Cárdenas.- México.- 1994.

LEGISLACION.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2000.

Código Fiscal de la Federación, 2000.

Código Fiscal de la Federación del año 1938 y Reformas.

Código Fiscal de la Federación del año 1967.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 1999.

Código Federal de Procedimientos Penales, 2000.

Código Penal Federal, 2000.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, 1999.

Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 1996.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia y Tesis Aisladas 1917-1998, CD IUS 8.

DIARIOS OFICIALES.

Diario Oficial de la Federación del 21 de diciembre de 1938.

Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1967.

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

Diario Oficial de la Federación del 6 de enero de 1999.