



UNIVERSIDAD MICHOCANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DE LA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

**“INCORPORACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES EN EL CÓDIGO
PENAL FEDERAL”**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN DEFENSA
FISCAL**

P R E S E N T A

DAVID ARAFAT CAMARGO BARBOSA

ASESOR: DOCTOR EN DERECHO JOSÉ BECERRIL LEAL

MORELIA, MICHOACÁN, AGOSTO 2015

DEDICATORIA.

Estas líneas las dedico primeramente a **Dios**, por darme la vida, una familia tan maravillosa que tengo, y por guiarnos en cada momento de nuestras vidas.

Agradezco a mis padres **David y Paz**, porque gracias a su cariño, guía y apoyo he llegado a realizar unos de los anhelos más grandes de la vida, fruto del inmenso apoyo, amor y confianza que en mi se depositó y con los cuales he llegado a terminar una etapa más en mi vida profesional, al concluir mis estudios de maestría que constituyen el legado más grande que pudiera recibir y por lo cual les estaré eternamente agradecido.

Los quiero mucho papas.

Agradezco a mi novia **Carolina**, porque fue una parte fundamental y de gran apoyo desde el inicio de mis clases de maestría, hasta la conclusión de esta, gracias por ayudarme en todo momento, alentarme a seguir y no dejarme claudicar y como consecuencia cumplir con esta meta, Caro gracias, lo logramos.

Agradezco infinitamente al **Doctor José**, por haber aceptado ser mí asesor de tesis, brindarme su apoyo y conocimiento que fueron parte esencial para concluir el presente trabajo de tesis y con esto cerrar este ciclo en mi vida.

ÍNDICE

Contenido

RESUMEN.....	5
ABSTRACT	6
INTRODUCCION.....	7
CAPITULO PRIMERO	9
METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	9
ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION	9
JUSTIFICACIÓN.....	11
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	12
OBJETIVOS	14
OBJETIVO GENERAL.....	14
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
HIPÓTESIS	15
MATERIAL Y MÉTODOS.....	16
MARCO TEÓRICO.....	17
CAPITULO SEGUNDO.	19
CONCEPTOS BASICOS Y NOCIONES DEL DERECHO PENAL Y DERECHO FISCAL.	19
2.1. CONCEPTOS BASICOS.....	19
2.2 HACIENDA PÚBLICA	20
2.3 CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO	23
2.4. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.	25
2.5. DERECHO TRIBUTARIO.....	28
2.6 DERECHO PENAL.....	32
2.7 DERECHO PENAL TRIBUTARIO.....	34
CAPÍTULO TERCERO.....	36
INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FISCAL, AUTORIDADES FISCALES Y PENALES.	36
3.1 LA INTERPRETACIÓN DEL LA LEY.	36

3.2. LAS AUTORIDADES Y SUS FACULTADES PARA INTERPRETAR LAS LEYES FISCALES	40
3.2.1. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.....	40
3.2.2. AUTORIDADES PENALES	42
3.2.3. AUTORIDADES JURISDICCIONALES	43
3.3. LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LAS NORMAS FISCALES SUPLETORIAMENTE POR EL DERECHO PENAL.....	46
3.4. FACULTADES DE COMPROBACIÓN.....	49
3.5. ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	54
3.6. DISCREPANCIA FISCAL.....	58
CAPÍTULO CUARTO.....	62
DERECHO PENAL TRIBUTARIO	62
4.1 SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL.....	62
4.2 RESPONSABILIDAD PENAL POR INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS Y FISCALES	67
4.3. INVESTIGACION DE LOS DELITOS FISCALES	76
4.4 DELITOS FISCALES Y SUS GENERALIDADES.....	80
4.4.1 CONTRABANDO Y EQUIPARABLE A CONTRABANDO	82
4.4.2. DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	91
4.4.3. OTROS DELITOS FISCALES	92
CAPITULO QUINTO.....	103
CASO PRÁCTICO.....	103
ANEXO.....	116
CONCLUSIONES.	157
PROPUESTA.	159
BIBLIOGRAFÍA.	160

RESUMEN.

El presente trabajo de investigación se enfoca en el análisis de los delitos fiscales y su incorporación al Código Penal Federal, incluye además subtemas afines con los delitos del ámbito fiscal, ya que es de suma importancia su incorporación dentro del código, ante el endurecimiento de las políticas recaudatoria de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria ya que en la mayoría de los casos los cuídanos desconocen las conductas que los pueden llevar a incurrir en un delito fiscal y una sanción administrativa.

Por esto que se pretende la codificación de los delitos fiscales en un solo ordenamiento legal, como lo señala la real academia de la lengua española el significado de la palabra codificar: tr. Hacer o formar un cuerpo de leyes metódico y sistemático.

Con la finalidad de que cualquier persona al consultar el código penal federal, encuentre en este ordenamiento todos los delitos, teniendo como consecuencia, hacer de su conocimiento los delitos fiscales y la trascendencia de sus penas, ya que ante el desconocimiento de los delitos fiscales las personas que incurran en uno de ellos, puede perder no solo el patrimonio ante un crédito fiscal, además está de por medio la libertad al incurrir en un delito fiscal.

Con base a lo anterior se trata de llevar a cabo una investigación que permitirá al investigador analizar, describir y establecer los temas relativos al Derecho Penal y Derecho Fiscal, de los cuales se podrá iniciar para conocer adecuadamente el contexto general de los delitos fiscales reconocidos en nuestro país, es decir, a nivel federal además de las materias que los comprenden, también se aportara conocimientos relativos a la interpretación de las leyes y normas fiscales y penales, las cuales facilitaran establecer aquellas autoridades que se encuentran facultadas legalmente para conocer, investigar y sancionar dichos ilícitos.

Palabras Clave: Delito, Fiscal, Sanción, Pena, Código.

ABSTRACT

This present research is about the tax crimes analysis and their incorporation in the Federal Penal Code, there are included also subtopics which have relation with crimes committed in the tax area, it's really important their incorporation and sanction on the mentioned code, this because of the hardening tax collection policies of the Secretaría de Hacienda y Crédito Público, through the Servicio de Administratción Tributaria(Tax Authorities), because in most of the cases the citizens unknown the behaviors that could take them to fall into a tax crime and also in an administrative sanction.

That is the reason why it is pretended the tax crimes codification in only one legal system, as the Royal Academy of the Spanish Language defines the word codify:

Make or form a methodical and systematic legal corpus.

In order to facilitate that any person could consult a Federal Penal Code and make of their knowledge which are the tax crimes and the implications of their penalties, because losing the patrimony and liberty are consequences of a tax debt or to fall on a tax crime respectively.

As we can appreciate, it is about making and investigation which will allow to the investigator analyze, describe and establish the topics that are relevant to the Penal Laws and Tax Laws, from whom we will know properly the general context of the different tax crimes that are recognized by our country, namely, in the federal level and also the subjects that are incorporated in, and there will provide knowledge about the law interpretation and tax and penal laws, which will make easier to establish those authorities that are legally empowered to know, investigate and punish those crimes, the same as administrative sanctions.

INTRODUCCION

En el presente trabajo de investigación se pretende conjugar dos ramas del Derecho: la Penal y la Fiscal.

En razón de lo anterior, es de señalar que el Derecho Fiscal es una rama demasiado compleja, lo que ha generado no solo que las instituciones tradicionales del derecho se desnaturalicen sino también la creación de ordenamientos jurídicos a veces casi ininteligibles que requieren de un estudio a profundidad en la materia tributaria y administrativa, así como la materia constitucional, penal y contable entre otras.

De lo anterior, deriva la especialidad y la falta de claridad en el derecho fiscal mexicano, lo cual se refleja también en la regulación de los delitos fiscales, toda vez que algunos de los tipos penales de esta índole contienen errores graves o ya no son acordes con las modificaciones que se han realizado a las leyes especiales que regulan cada una de las contribuciones, y esto tiene como consecuencia que para su aplicación a los casos en concreto es necesario hacer una interpretación integral de las leyes fiscales y los diversos criterios jurisprudenciales emitidos al respecto, lo que convierte a la material penal fiscal en un terreno escabroso.

Además, al encontrarse los delitos fiscales dentro del Código Fiscal de la Federación, tiene como consecuencia que la mayoría de los contribuyentes o la sociedad en general desconozcan siquiera que existen, lo que conlleva a que usualmente sean cometidos y esto con lleva a tener como sanción una doble pena impositiva en virtud de que son castigados por el estado en la vía administrativa y en la vía penal, de ahí la importancia de incorporar el capítulo denominado *Delitos Fiscales al Código Penal Federal*, en virtud de que su desconocimiento no solo ha

generado impunidad sino también abusos e injusticias a grado tal que existen personas sujetas a procedimientos por delitos que pudieron haber sido evitados.

Aunado a lo anterior, es de vital importancia su incorporación al Código Penal Federal, debido a la reforma en materia penal y su inminente entrada en vigor ante la oralidad de los juicios, ya que los delitos fiscales ni siquiera son tomados en cuenta en dicha reforma.

CAPITULO PRIMERO

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION

Como antecedente de la presente investigación tenemos que después de ocuparnos un poco de la parte general de los conceptos que nos llevarán a un mejor entendimiento de los delitos fiscales y su importancia, tomaremos algunas aportaciones ya realizadas por algunos autores que serán citados en el desarrollo del trabajo, al plasmar el estudio de los delitos fiscales codificados fuera de la legislación punitiva ordinaria.

El estudio de los delitos fiscales se realizara desde un análisis a la figuras que en estos se encuentran desde la perspectiva actual y posteriormente bajo el contexto que se pretende plantear durante la investigación y con esto darle una solución al problema planteado, que es la incorporación de los delitos fiscales en la legislación punitiva ordinaria, incorporando diversos estudios doctrinales respecto al tema y las opiniones de los diversos autores como son: Gregorio Sánchez León con su obra Derecho Fiscal Mexicano, Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, en su obra Derecho Tributario Mexicano, Mario Alberto Torres López en su obra teoría y práctica de los delitos fiscales, Ambrosio Michell, con la obra del Derecho Penal Fiscal, entre otros.

Con esto se pretende robustecer el trabajo de investigación que nos ocupa, además de plasmar un caso real surgido de la experiencia profesional y que nos invita a reflexionar de la importancia de los delitos fiscales y sus consecuencias, además de una encuesta con la cual se pretende demostrar el grado de desconocimiento por parte de la sociedad de los delitos fiscales y sus penas,

aportando con estos no solo elementos doctrinales sino también prácticos formando un conjunto de experiencias y opiniones que nos ayudara de manera precisa a resolver y entender el desarrollo de la problemática que se pretende discutir y analizar aportando así una verdadera solución a favor de la sociedad.

La aportación que se pretende realizar a la sociedad, es el conocimiento de una manera que no sea tan confusa, esto es así, ya que para poder entender los delitos fiscales inicialmente tienen que buscar en él código penal federal y entender lo que nos menciona en su artículo 6° y posterior ubicar cual es la ley especial a la cual los remite el citado ordenamiento legal, lo cual es de difícil entendimiento para las personas ajenas al estudio de la materia, por lo tanto se pretende la incorporación del capítulo denominado de los delitos fiscales en dicho código y con esto facilitar más el conocimiento de estos y evitar así incurrir en los delitos de orden fiscal.

JUSTIFICACIÓN

Es de señalar que la aportación que se pretende dar en el presente trabajo de investigación es de bienestar general para la sociedad y con ello evitar que incurran en un delito fiscal lo que puede llevar a perder el patrimonio e inclusive la libertad, ello es así, ya que al incorporar los delitos fiscales en el Código Penal Federal es más probable que una persona ajena a la licenciatura en derecho y/o contaduría por simple curiosidad tome un Código Penal Federal y realice una lectura de los llamados Delitos Fiscales, ya que en la actualidad aun y cuando su artículo 6° nos remita a las leyes especiales, es poco probable que una persona determine cuantas leyes especiales existen y en cuál de todas ellas pueda encontrar los delitos fiscales en los cuales puede incurrir, como se señaló con antelación esto es de vital importancia que la sociedad en general conozca de las conductas o actos que lo pueden llevar a cometer un delito fiscal que puede derivar no solo en una sanción económica de magnitudes muy elevadas que tiene como consecuencia una pérdida del patrimonio y que además puede ir de la mano con la pérdida de la libertad, esto es con prisión, por lo tanto considero que es importante que los delitos fiscales sean incorporados al Código Penal Federal, donde por sentido común creo que la sociedad en general tomaría como base para disipar sus dudas.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Ante el endurecimiento de la política recaudatoria que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los distintos órganos del Servicio de Administración Tributaria, es de vital importancia que la sociedad en general tenga un conocimiento de las conductas o situaciones en las cuales pudiera incurrir y con esto configurarse un delito fiscal.

Por ello será necesario y oportuno conocer los conceptos básicos y nociones generales de las dos ramas del derecho que se pretenden abarcar dentro la presente investigación, como lo es el Derecho Penal y Fiscal, entonces así se podrá obtener una noción general de dichos conceptos con el objetivo de generar su adecuado entendimiento.

En ese orden de ideas, es prudente establecer cuáles son las autoridades sobre las que recae la facultad de regular e interpretan las dos ramas del derecho citadas con antelación, con la finalidad de generar certidumbre jurídica a la sociedad en general ante la actuación de las mismas.

Podremos entonces considerar oportuno practicar un análisis de las sanciones administrativas y penales que existen en nuestro país, para que la sociedad se concientice respecto al pago elevado que pudiera llegar a realizar si incurre en una conducta sancionada por la ley, en ese orden de ideas se hará del conocimiento de los delitos fiscales que pudieran llevar a la pérdida de la libertad conjugando de esa manera la pérdida del patrimonio y de la libertad.

Por último se citara y desarrollara un caso práctico en el cual se puede observar como el desconocimiento de los delitos fiscales pueden generar un gran problema que deriven en la doble sanción impositiva impuesta por el estado.

En atención a todo lo anterior la presente investigación nos dejara conocer si realmente existen consecuencias para los contribuyentes al no encontrarse enlistados los delitos fiscales, su integración y sanción en un capítulo propio dentro del Código Penal Federal, para comprender además con certeza las diversas conductas o hechos que puedan tener consecuencias ilícitas, lo que deriva entonces en la pregunta problema de la investigación aquí planteada, que se formula en los siguientes términos: ¿La no incorporación de los delitos fiscales al Código Penal Federal, traerá como consecuencia la doble sanción a la que se encuentra susceptible la sociedad, por el desconocimiento de un delito fiscal en un doble ámbito tanto fiscal cómo penal?

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Determinar la necesidad que existe en nuestro marco normativo de incluir los delitos fiscales dentro del Código Penal Federal.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1.- Conocer los conceptos básicos y nociones generales del Derecho Penal y Fiscal.
- 2.- Establecer cuáles son las autoridades que regulan e interpretan el Derecho Penal y Fiscal.
- 3.- Analizar las sanciones administrativas y delitos penales que figuran en nuestro país.
- 4.- Desarrollar un caso práctico en donde se demostrara el desconocimiento de los delitos fiscales.

HIPÓTESIS

La ausencia de una condición, reconocimiento y aplicación de todos delitos fiscales o actos ilícitos reconocidos en leyes especiales en materia fiscal, y que no están previstos dentro del Código Penal Federal, resulta claramente confuso y con ello genera incertidumbre jurídica para el ciudadano en su calidad de gobernado, en virtud de que nuestro marco normativo mexicano al prever en el Código Fiscal de la Federación el capítulo denominado *De los Delitos Fiscales* y no contemplar dicho capítulo en el Código Penal Federal, trae como consecuencia que la sociedad en su calidad de gobernados y no solamente los mexicanos que cuenten con una obligación contributiva a favor del estado mexicano, incurran en actos o ilícitos que son de su desconocimiento y apreciación directa ya que si bien es cierto, en la actualidad se encuentran estipulados una serie de delitos e ilícitos en materia fiscal en la ley especial de la materia, pues también lo es que la sociedad en general puede incurrir en un desconocimiento involuntario que no le permite conocer a ciencia cierta tales hechos y conductas que aunque no sea su voluntad actuar ilícitamente, pueden incurrir en un delito fiscal del cual no podrán alegar un desconocimiento, recordando la máxima del derecho que nos señala que: el desconocimiento de la ley no te exime de su cumplimiento.

MATERIAL Y MÉTODOS

Para llevar a cabo la presente investigación se pretende realizar una propuesta, además de analizar la problemática que existe ante el desconocimiento de los delitos fiscales incluyendo además una propuesta de solución al problema.

Se practicara investigación documental en todos los capítulos partiendo de la revisión, selección, análisis y ordenación de las diversas fuentes de información que se consideran necesarias para fundamentar el trabajo de conformidad con la diversidad de literatura localizada.

Así mismo, se anexa un caso práctico para ejemplificar el desconocimiento de los delitos fiscales, así como un anexo para evidenciar que las autoridades también cometen delitos fiscales y no son sancionadas.

Se tomara en cuenta el método científico y analítico con el propósito de analizar cada uno de los elementos con los que se pretende integrar la presente investigación, un método deductivo partiendo de lo general a lo particular y aterrizar el problema sujeto a estudio, por último se utilizara el método jurídico que nos permitirá relacionar el problema a estudiar en el ámbito o dimensión jurídica.

Por último, la técnica que se utilizara para cada uno de los capítulos será la documental con el fin de recurrir a las bibliotecas, librerías o lugares necesarios donde se facilite recopilar literatura en relación con el tema.

MARCO TEÓRICO

Con la finalidad de conocer adecuadamente el tema que se preste investigar es necesario recurrir a la doctrina con la que se cuenta respecto al tema y a la postura que tienen los autores que se citaran de manera precisa los cuales complementaran y fundamentaran la problemática aquí citada.

Resultará necesario conocer las aportaciones del autor Gregorio Sánchez León con su obra Derecho Fiscal Mexicano, que nos permitirá conocer los conceptos básicos de Hacienda Pública, Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Penal, así como la interpretación del Derecho Fiscal, las autoridades facultadas para interpretar las leyes y normas fiscales en esta materia, lo cual servirá para que tener una base teórica de los conceptos generales que serán utilizados para la presente investigación.

De la misma manera será necesario recurrir a la obra Derecho Tributario Mexicano de los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, quienes contribuirán temas relativos a las sanciones y responsabilidades administrativas permitiéndonos conocer los conceptos de coactividad, sanción y clasificación de las mismas, conociendo además las garantías de seguridad jurídica previstas en nuestra constitución,

Así mismo, se considera prudente tomar las aportaciones del autor Mario Alberto Torres López en su obra teoría y práctica de los delitos fiscales, quien nos adentrara al tema de los delitos fiscales, cuestiones técnico jurídicas específicas para los delitos fiscales, además de los conceptos y generalidades de los delitos fiscales como: Contrabando y Equiparable al Contrabando, Defraudación Fiscal, en

materia de los Registros Federales de Contribuyentes, Omisión de la presentación de declaraciones, etc.

Otro de los grandes autores a los que se podrán recurrir es a Ambrosio Michell, con la obra del Derecho Penal Fiscal donde atinadamente podremos rescatar concepciones de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, para entender de una manera más clara y precisa los alcances y limitaciones que tiene la autoridad y las consecuencias de dichas actuaciones.

Vemos pues como es que se logra dar una fundamental aportación al investigador la literatura antes referida dado que nos ayudara de manera precisa y directa al desarrollo de la problemática que se pretende discutir y analizar aportando así una verdadera solución a favor de la sociedad.

CAPITULO SEGUNDO.

CONCEPTOS BASICOS Y NOCIONES DEL DERECHO PENAL Y DERECHO FISCAL.

2.1. CONCEPTOS BASICOS.

En el presente capitulo se hará mención de algunos de los conceptos básicos como lo es la hacienda pública, derecho financiero, derecho fiscal, derecho tributario, derecho penal y derecho penal tributario, lo anterior con la finalidad de que el lector se familiarice con estos distintos conceptos, buscando además explicar el alcance de cada uno de ellos de una manera sencilla, ya que nos encontramos ante una materia tan compleja como lo es el Derecho Fiscal y a su vez se involucra otra rama del derecho que es el Derecho Penal buscando con esto encontrar un equilibrio entre ambas ramas.

Lo anterior es así, ya que existe un segmento del mundo jurídico en el que no cualquiera se atreve a incursionar, que es el llamado por algunos autores Derecho Penal Fiscal, Derecho Fiscal Penal, Derecho Punitivo Fiscal, entre otras denominaciones más, para significar a la materia encargada de estudiar los delitos fiscales, ahora bien, como ya se señaló con anterioridad convergen dos ramas de la ciencia jurídica la punitiva y la fiscal y que muchas veces generan confusión, en virtud de que el Código Penal contempla los llamados delitos especiales, siendo que estos se encuentran contenidos fuera de la legislación punitiva ordinaria, lo que genera confusión y a su vez un desconocimiento de los delitos fiscales, por lo que sin más preámbulo se mencionan los conceptos anteriormente señalados con la finalidad de dar continuidad al presente trabajo para obtener el grado de Maestría.

2.2 HACIENDA PÚBLICA

En razón de lo anteriormente señalado, es necesario desarrollar el concepto de lo que debe entenderse por materia fiscal, teniendo en cuenta que no todos los ingresos desde cualquier ámbito de competencia como puede ser federal, estatales o municipal son de naturaleza fiscal, es por ello que para conocer exactamente el objeto del Derecho Fiscal, es necesario realizar una separación de los conceptos de Hacienda Pública y de Derecho Financiero.

En primer término, señalaremos lo que nos dice el autor Sergio F. de la Garza refiriéndose a Rossy: “La voz hacienda tiene su origen en el verbo latino *facere* aun cuando algunos sostienen que deriva del árabe *ckasena*, que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo de pública significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas”. Acerca de la palabra Hacienda, Serra Rojas afirma que viene de la palabra latina “*facienda*”, lo que ha de hacerse y del verbo “*facere*”, hacer.

Otro de los autores consultados es Rafael de Pina, en su texto diccionario de derecho el cual nos dice que hacienda, en términos generales significa “patrimonio”, pero que Hacienda Pública es el conjunto de los bienes pertenecientes al Estado y la organización oficial establecida para la administración de estos bienes.¹

Entonces, tenemos que por hacienda pública se puede entender que son las propiedades del estado en su conjunto y que como nos señala el autor en comentario reciben el nombre de Hacienda Pública, concepto que comprende todos los bienes y recursos económicos de carácter público, así como las deudas y compromisos económicos a cargo del Poder Público.

¹ De Pina, Rafael y De Pina Vara Rafael, *Diccionario de derecho*, 37ª. México, Porrúa, 2008, pp. 306-307.

La Hacienda Pública es una parte de la economía, de lo que se concluye que está relacionada inmediatamente con la economía pública, la misión de la Hacienda Pública estriba en observar, describir y exponer de manera sistemática las instituciones y medidas de carácter financiero. Debe investigar las causas de los fenómenos y procurar descubrir sus íntimas conexiones.

La Hacienda Pública es el objeto del Derecho Financiero, Hacienda es, al decir de Ballesteros, el cúmulo de bienes y riquezas que, calificados de públicos corresponden a la persona jurídica denominada Estado o municipio. Por su parte, implicada en el objeto del Derecho Financiero, la Hacienda representa el tesoro nacional, estatal o municipal; el acervo manejado por la dependencia oficial conocida con el nombre de Tesorería.

Según se ubique la Hacienda en el campo de las ramas económicas, o en el sector de las regulaciones jurídicas, se distribuirá el régimen patrimonial entre diversos cuerpos administrativos, centralizados o descentralizados. La Hacienda, económicamente considerada, abarca los bienes inmuebles, el dinero y los créditos, así como los derechos y actividades productivas de la entidad pública. Pero la Hacienda, legalmente estructurada, se reduce al patrimonio que administra la Tesorería Federal, Estatal o Municipal.

Dentro de la patrimonialidad de la Hacienda se aparta lo que corresponde al Derecho Fiscal y lo que puede incluirse en el amplio campo del Derecho Financiero. Entidad jurídicamente, la relación fiscal entraña la conexión entre una pretensión recaudatoria y una prestación llamada contribución. En cambio, la Hacienda comprende la patrimonialidad y dominicalidad del Estado, elementos que pueden dar lugar a ingresos semejantes a los que perciben los particulares, aunque no representan un precio, es decir, un valor de cambio en la circulación comercial. Pero la simple productividad es insuficiente para separar lo hacendario de lo fiscal, por lo que en la Hacienda Pública se incluyen la moneda y el crédito.

En efecto, el artículo 31, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala entre muchas otras facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la siguiente atribución: “Dirigir la política monetaria y crediticia”.

Es demasiado extenso el círculo de la actividad financiera que se encuentran confundidas prestaciones fiscales, propiamente dichas, con operaciones crediticias, monetarias y de comercio exterior, la intervención en la fijación de los precios y el control de las importaciones.

A su vez, el doctor Ernesto Flores Zavala nos da la siguiente definición de Hacienda Pública: “Por Hacienda Pública debemos entender el conjunto de bienes que en una entidad pública (Federación, Estados, Municipio, posee, en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son cargo por el motivo mismo”.

De los distintos conceptos mencionados anteriormente, podemos señalar que: la Hacienda Pública es toda la actividad económica realizada por el Estado, el manejo de su patrimonio y la obtención de sus ingresos, a través de distintos órganos desde su competencia territorial, para lograr la realización de todas sus atribuciones públicas atendiendo a finalidades políticas y con una reglamentación legal.

Como consecuencia del estudio que antecede, podemos desprender, que la actividad hacendaria la realiza el Estado, a través de diversos organismos o dependencias oficiales, sean Secretarías o Departamentos de Estado, Tesorerías u Organismos descentralizados, y no sólo mediante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.²

² Sánchez León, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, 7ª. ed., México, Cárdenas Editor Distribuidor, 1986, pp.19-27.

2.3 CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO

Ahora bien, para conocer el concepto de Derecho Financiero, es necesario tener en cuenta el significado de la palabra “Finanzas”, la cual deriva etimológicamente de la voz griega “finos”, la cual pasa al latín “finis”, fin o terminación, poner término mediante pago, financiar es pagar, el pago con que concluyen los negocios jurídicos, y ha sufrido un cambio en su significado, pues de la misma manera que “pecunia” en su origen significa “ganado”, en nuestros días denota dinero, de igual manera aquel vocablo “Finanzas” significa lo relativo al dinero, a los ingresos y egresos, ya de los particulares o bien del Estado.

Con la palabra financiero se alude a lo que es relativo a la “Hacienda Pública”.

La operación financiera comienza cuando el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender a sus gastos; y termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio, quedando fuera todo lo referente a la satisfacción de las necesidades y la utilización de los medios. Esto cierra el ciclo financiero.

El autor Sergio F. de la Garza, del Derecho Financiero expone: “Se ocupa de la actividad financiera del Estado, en cuyo desarrollo se distingue, tres momentos fundamentales: 1°. La obtención del recurso; 2°. La gestión o manejo de los recursos obtenidos; y 3°. El gasto que de los mismos se realiza para la prestación de los servicios públicos y la realización de las funciones del Estado”.

En ese orden de ideas, tomando en cuenta los elementos que nos proporcionan los conceptos anteriores, podemos elaborar un concepto señalando:

que el Derecho Financiero Público, es una rama del Derecho Público, y a su vez del Derecho Administrativo, y se puede definir como el conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención, administración, inversión y erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el cumplimiento de sus funciones y de los servicios públicos que deben realizar, aseguran también la gestión pública y nacional, y por lo mismo reglamentan las relaciones de carácter financiero entre Estados soberanos y entre un Estado y las personas que se encuentran sujetas a él.³

Teniendo en cuenta todo lo anterior, derecho financiero es la rama jurídica que tiene como objeto de estudio las actividades financieras del Estado, esto es, la actividad de planeación, recaudación de ingresos, la actividad de gestión de bienes patrimoniales, la actividad de erogación de recursos y la actividad de control y correcta aplicación de los recursos públicos y la vigilancia sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos contenidos en los planes y programas públicos. Cada una de esas etapas tiene un contenido propio, se regula por determinada disciplina jurídica y tiene regulación en distintas leyes.

Contenido Actual del Derecho Financiero.- La actividad financiera no siempre ha tenido el mismo rostro. En los últimos decenios ha cobrado mayor protagonismo desde el momento en que el Estado ha pretendido alcanzar; cada vez con mayor intensidad, fines distintos en los diversos campos de la vida social.

Como lo afirma Martín Queralt: “La actividad financiera está en directa dependencia de los fines que una entidad quiera conseguir. Desde el punto de vista

³ *Ibidem*, pp. 27-29.

cuantitativo, porque a medida que se incrementa el número de objetivos que se pretenden satisfacer deberán incrementarse los ingresos con los que poder subvenir a aquellos. Desde el punto de vista cualitativo, porque según cuáles sean esos objetivos deberá acudir a una u otra fuente de obtención de ingresos – Tributos, deuda pública, ingresos patrimoniales, etcétera”.

Parece existir consenso en el sentido de que es a partir de la crisis mundial de 1929, cuando los estados abandonan la concepción individualista de Estado-policía y van adoptando un enorme protagonismo e intervención en la vida económica, (que se traduce en nuestro país en la plasmación de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, los que otorgan al Estado Mexicano la rectoría económica nacional). Se pasa, de esta manera, de un Estado-policía a un Estado-Intervencionista. Esa mayor intervención estatal, implica una constante ampliación de los fines públicos y simultáneamente un incremento de los gastos públicos y de los ingresos con los que poder financiar aquéllos. Este fenómeno se generalizó en el mundo y se presenta con independencia del gobierno en turno.

Pero actualmente el Estado no se limita a cubrir el incremento en los gastos públicos sólo a través de contribuciones, sino que interviene en la vida económica, de otras formas: a) protege la industria nacional mediante la aplicación de impuestos a la importación de productos, b) procura la exportación de productos y servicios nacionales mediante el otorgamiento de subsidios y otras medidas, c) incentiva la instalación de industrias no contaminantes con apoyos fiscales y económicos y d) procura el control y correcta aplicación de los recursos públicos.⁴

2.4. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

⁴ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2012, pp.2-3

Derecho fiscal, entiéndase como el sistema normativo que estudia y regula la materia fiscal, es decir, el establecimiento de los ingresos públicos, vigila y norma su causación y entero respectivo a la Hacienda Pública a cargo de los obligados, así como las atribuciones de las autoridades administrativas relacionadas con estos fines.⁵

Ubicados en la delimitación de nuestra materia de estudio, podremos intentar precisar el campo de acción del Derecho Fiscal. Para ello debemos partir de la materia que lo contiene: el Derecho Financiero.

Como ya se explicó, el Derecho Financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado. Este campo se reduce cuando nos concretamos al aspecto de la obtención de los recursos que recibe el Estado por distintos medios, ya sea por la explotación de sus propios bienes, por la aportación voluntaria de diversos sujetos, o por la imposición que establece debido a su poder de imperio.

Por ello, cuando enfocamos esta materia exclusivamente hacia la obtención de recursos estamos frente al llamado Derecho Fiscal, el cual comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad.

El término “fiscal” proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del Emperador, al que las provincias le pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez, la palabra “fisco” se deriva de *fiscus*, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los

⁵ *Ibidem*, p. 7.

recaudadores para recolectar el tributum. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fiscal.

El contenido del Derecho Fiscal ha sido confundido con frecuencia, debido a que los tratadistas de la materia lo conciben bajo diversos enfoques, al grado de que lo han llegado a confundir con el Derecho Financiero y con el Tributario, lo que ha generado una anarquía en el uso de este concepto. Sin embargo, todos coinciden en que las normas que lo integran regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de los ingresos, pero mientras que unos lo relacionan con todo tipo de ingresos, otros lo circunscriben sólo a una parte de ellos.

Si partimos del origen etimológico de la palabra, tenemos que concluir que, en efecto, lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el “Fiscus”, o “erario”, como también se le conoce debido a que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador (fisco) y el del pueblo (erario).

Desde el punto de vista del Derecho Sustantivo encontramos que lo fiscal, se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos, y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que podemos afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones.⁶

⁶ Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5a. ed., México, Limusa, 2012, pp.21-22.

2.5. DERECHO TRIBUTARIO.

CONTENIDO Y CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO.- El derecho fiscal, aunque resulta necesario advertir que la doctrina y jurisprudencia, en virtud a que la gran relevancia que han alcanzado las contribuciones (que son únicamente una parte de la materia fiscal, concretamente: los impuestos, derechos, contribuciones de mejora y aportaciones de seguridad social) han acotado el contenido del Derecho Fiscal, o mejor dicho, se le ha confundido con el “Derecho tributario”. Precisamente, es tal la importancia que han adquirido las contribuciones, que parecen más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como un objeto de una disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del derecho fiscal que se refiere a la imposición y a la recaudación de las contribuciones, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por la relación jurídico-tributaria desde su origen hasta su realización. El contenido del Derecho Tributario se ha agrupado tradicionalmente en dos grandes partes:

a) La parte general estudia aquellos conceptos básicos para entender el tributo. Íntimamente conectado con lo anterior se estudia las fuentes normativas reguladoras del tributo –poniendo especial atención a los principios constitucionales- y los entes públicos con poder y facultades tributarias. En suma, se pretende saber qué es el Tributo, cómo se establece y regula y quién lo establece y aplica. Relacionado con lo anterior; pero sin que adquiera una singularidad propia, debe abordarse el estudio de las consecuencias del incumplimiento de las normas tributarias. Es aquí donde se alude a las infracciones y sanciones tributarias.

b) La parte especial tiene como objeto de estudio los distintos sistemas tributarios aplicables en la Federación, los Estados y los Municipios.

El Derecho tributario es el conjunto de instituciones jurídicas relacionadas con el establecimiento de las contribuciones, su cumplimiento y control de los deberes a cargo de los sujetos obligados por este motivo. Sin embargo, para efectos didácticos, pueden utilizarse como sinónimos, derecho fiscal y derecho tributario, con tal de que se precise y se tenga presente el exacto sentido jurídico del concepto y sus diferencias.⁷

Una corriente de tratadistas de las finanzas públicas se ha concentrado en el estudio de la regulación de la actividad del estado tendiente a la obtención de recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada Derecho Tributario.

Fue Dino Jarachi, con su obra clásica el Hecho Imponible, quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho Tributario.

Una vez sentadas las Bases del derecho tributario, se desarrollaron teorías de gran importancia y su estudio adquirió una dimensión de magnitudes considerables, al grado de poder afirmar, sin temor a equivocarnos, que dentro de la materia jurídica de las finanzas públicas este Derecho es el que ha tenido mayor desarrollo.

Para dejar expuesto un concepto claro de Derecho Tributario, diremos junto con Dino Jarach que "... es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se

⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, nota 3, p.7-8.

refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios”.

Planteado así el contenido del Derecho Financiero, del Derecho Fiscal y del Derecho Tributario, concluiremos con la explicación que Adolfo Atchabahian nos hace respecto a estas disciplinas (Lo contencioso tributario en América; segundo número extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación):

En realidad, no habría solamente una rama jurídica sino tres íntimamente vinculadas, y en cuanto al modo de denominarlas con propiedad, somos partidarios de sostener, como lo sugirieron algunos autores, que existirían algo así como sucesivos círculos concéntricos que comprenden dentro de sí, o bien resultan comprendidos, los diferentes ámbitos de normatividad jurídica que nos interesan.

En orden decreciente de comprensividad, habría: Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario.

El primero incluiría la regulación de los actos cumplidos por el Estado: a fin de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos; a fin de realizar estos últimos; y los que se relacionan con la administración de los bienes que le pertenecen.

El Derecho Fiscal incorporaría los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que les son dados, los derivados de la explotación

de los bienes del dominio público originario, de las empresas de que sea titular, como igualmente los percibimos por el uso del crédito público.

Por último, el Derecho Tributario mencionaría aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en el uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y a su actuación, en tanto fisco, o sea ente recaudador de los tributos establecidos.

Al tratar sobre el contenido del Derecho Tributario, algunos autores han pretendido dividirlo en diversas ramas, división que fundamentalmente obedece a una comodidad didáctica. De esta manera, se habla de Derecho Tributario sustantivo o Material, Derecho Tributario Administrativo o formal, Derecho Tributario Constitucional, Derecho Tributario Penal, Derecho Tributario Procesal.⁸

Para el autor Sergio Francisco de la Garza, el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derecho y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.⁹

⁸ Delgadillo, Luis Humberto, *op. cit.*, nota 5, pp. 22-25.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 16a. ed., México, Porrúa, 1990, p. 26.

2.6 DERECHO PENAL.

Derecho penal es el conjunto de normas jurídicas, de derecho público interno, que definen los delitos y señalan las penas o medidas de seguridad aplicables para lograr la permanencia del orden social.

Los autores distinguen, al definirlo, entre Derecho penal objetivo y el subjetivo. Desde el punto de vista objetivo es el conjunto de normas jurídicas que asocia el delito, como presupuesto, la pena como su consecuencia jurídica.

Sebastián Soler llama Derecho penal “A la parte del Derecho que se refiere al delito y a las consecuencias que éste acarrea, ello es, generalmente a la pena”.

El derecho penal subjetivo se identifica con la facultad del Estado para crear los delitos, las penas y medidas de seguridad aplicable a quienes los cometan, o a los sujetos peligrosos que pueden delinquir.

Por ello Cuello Calón afirma que, en sentido subjetivo, es el derecho a castigar (*jus puniendi*), el derecho del Estado a conminar la ejecución de ciertos hechos (delitos) con penas, y en el caso de su comisión, a imponerlas y ejecutarlas, afirmando que en tal noción está contenido el fundamento filosófico del Derecho Penal.¹⁰

Eugenio Cuello Calón define al Derecho Penal como el “conjunto de normas que determinan los delitos, las penas que el Estado impone a los delincuentes y las

¹⁰ Pavón Vasconcelos, Francisco, *Derecho penal mexicano*, 12a. ed., México, Porrúa, 1995, p.17.

medidas de seguridad que el mismo establece para la prevención de la criminalidad”.

Se da el nombre de delitos a ciertas acciones antisociales prohibidas por la ley, cuya comisión hace acreedor al delincuente a determinadas sanciones conocidas con el nombre específico de penas. En la mayor parte de los sistemas jurídicos modernos tiene solamente el carácter de hechos delictuosos las acciones u omisiones que la ley considera como tales.

El principio no hay delito sin ley, ni pena sin ley, hallase consagrado en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que señala lo siguiente: “En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”. La noción del Delito que sirve de base a nuestra legislación es, por ende, puramente formal. Adoptado de la definición de Cuello Calón, podríamos decir que en el derecho mexicano el delito es una acción antijurídica, típica, culpable y sancionada con una pena.

El delito representa generalmente un ataque directo a los derechos del individuo, pero atenta siempre, en forma mediata o inmediata, contra los derechos del cuerpo social. Por eso es que la aplicación de las leyes penales no se deja librada a la iniciativa o a la potestad de los particulares, salvo contadísimas excepciones: aunque la víctima de un delito perdona a su ofensor, corresponde al poder público perseguir y juzgar al delincuente. De ahí que el derecho penal sea considerado, a justo título, como una de las ramas del Derecho Político, ya que son públicos, en definitiva, los intereses tutelados y es pública la sanción impuesta a quien los ataca.

La pena es definida como “el sufrimiento impuesto por el Estado, en ejecución de una sentencia, al culpable de una infracción penal”. Ese sufrimiento puede consistir en la restricción o en la pérdida de ciertos bienes del sujeto sancionado, como la libertad, la propiedad, la vida, etc. Al lado de las penas, cuya finalidad inmediata es represiva, el derecho penal establece una serie de medidas preventivas, o de seguridad.¹¹

2.7 DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

Llamamos derecho penal tributario al conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delitos o faltas y que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que no cumplan con los mandatos de las normas jurídicas tributarias.

Para algunos autores consiste en:

Margarita Lomelí Cerezo escribe que el Derecho Penal Financiero o Tributario es “el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales de la administración, esto es, de las normas que establecen para con el fisco”.

- a) Agrupa a trasgresiones tanto de naturaleza delictiva como también de carácter contravencional o simples infracciones.
- b) Contiene un catálogo de penas tan amplio como el Derecho Penal Ordinario, siendo las más importantes: la privación de la libertad; la multa, la pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas; la intervención permanente, etc.

¹¹ García Maynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 21a. ed., México, Porrúa, 1973, pp. 141-142.

- c) Se distinguen de otras ramas penales administrativas porque su punto de referencia es proteger el patrimonio del Estado, tanto permanente como transitorio y que tiene como sanción típica la multa.
- d) Todos los ilícitos tiene la nota de antijuricidad en cuanto constituyen conductas reprobadas por el ordenamiento jurídico.
- e) Legislativa y didácticamente pertenece al Derecho Fiscal.

Rafael Bielsa, en Argentina definió el Derecho Penal Fiscal como “El derecho represivo de la Administración Fiscal y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las trasgresiones de las leyes fiscales”.

Abdón Esparza, para quien el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal Administrativo, dice que éste, “en sentido amplio es el conjunto de normas especializadas que establecen las sanciones de que goza la administración pública para el aseguramiento del eficaz funcionamiento de la actividad teleológica encauzada del Estado”. Y se puede concluir que de la doctrina y la legislación se deduce que el Derecho Penal Administrativo, siendo una subdivisión dentro del Derecho Penal, es un Derecho Penal Especial. Y agrega que “el derecho penal fiscal, en sentido propio, es el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada”. El derecho penal fiscal forma parte del derecho penal administrativo. La doctrina así lo considera, pues subdividen los autores del derecho penal administrativo en derecho penal financiero, derecho penal de policía y derecho disciplinario.¹²

¹² De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 8, pp. 871-872.

CAPÍTULO TERCERO.

INTERPRETACIÓN DEL DERECHO FISCAL, AUTORIDADES FISCALES Y PENALES.

3.1 LA INTERPRETACIÓN DEL LA LEY.

La interpretación de manera general es explicar el sentido de una cosa, una acción o un suceso que puede ser entendido de diferentes modos. Es una actividad humana que se lleva a cabo de una manera cotidiana y se desarrolla además en diferentes aspectos y ámbitos, por ello no se puede decidir que es exclusiva de alguna materia en particular.

Por otro lado si se habla de interpretación como actividad intelectual, se ha utilizado para lograr un avance de las ciencias, así como de la humanidad, o bien para justificar la supuesta verdad de posturas y opiniones irracionales. Pero se debe de tomar en cuenta que interpretar no significa necesariamente explicar de una manera valida, verdadera, lógica ni racional una cosa, una acción o algún suceso, sino simplemente vincular un sentido al objeto que viene a ser la materia de la interpretación. Entonces se puede decir que el intérprete viene a ser aquella persona que interpreta el significado del objeto interpretado y el propio objeto.¹³

Ahora bien cuando se interpreta una ley se busca y esclarece o desentraña el sentido de la misma con un análisis de las palabras que la expresan, y con ello

¹³ Zambrano Brambila, Hiram, *Interpretación jurídica tributaria*, México, Porrúa, 2009, pp. 2-3.

se puede llegar a descubrir el sentido que dicha ley encierra, el cual es decisivo para la vida jurídica y de las resoluciones jurisdiccionales.¹⁴

Interpretar entonces consiste en desentrañar el sentido de una expresión, se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan. Pero la expresión es un conjunto de signos, es por eso que tiene significación. Es prudente señalar el análisis sobre el tema particular del autor Edmundo Hursserl, quien cita los siguientes elementos:

1. La expresión en su aspecto físico, que se puede encontrar en una articulación de sonidos en el lenguaje hablado, los signos escritos sobre el papel, entre otros.
2. La significación, viene a ser aquella la expresión que significa el sentido de la misma. Pareciera que la significación es el objeto a que la expresión se refiere, pero no lo es, porque entre la expresión y el objeto hay un elemento intermedio: la significación.
3. El objeto, es necesario hacer una distinción de la significación del objeto la cual resulta clara cuando, después de comparar diversos ejemplos, se pueden encontrar varias expresiones pueden tener la misma significación pero con objetos distintos. Pero puede ser posible que tengan significación diferente, pero el mismo objeto, se puede presentar la posibilidad de que existe una diferencia en ambos sentidos o en su defecto que ambos coincidan.
- 4.

Es importante señalar según el autor que los mencionados elementos no siempre se hallan unidos.

¹⁴ Sánchez León, Gregorio, *op. cit.*, nota 1, p. 241.

Una vez que se tomaron las ideas al caso especial con respecto a la interpretación de la ley, se puede hacer mención de que para interpretarla es prudente descubrir el sentido que encierra, es por ello que la ley emerge ante nosotros como una forma de expresión, esta expresión suele ser el conjunto de signos escritos sobre el papel, que forman los artículos de los Códigos que día a día se toman en cuenta en la vida profesional de los abogados como una herramienta básica de trabajo.

Se tiene que la expresión se puede encontrar constituida en su aspecto físico, por palabras habladas, e incluso por signos de otra especie, como fechas, señales, ademanes, entre otros similares. Entonces se puede considerar que lo que se interpreta no es precisamente la materialidad de los signos, sino por el contrario el sentido de los mismos o su significación. En relación con la ley, el problema capital de la teoría de la interpretación es saber qué debe entenderse por sentido de la ley.

Es importante tomar en cuenta a quienes les corresponde practicar la interpretación porque no es labor exclusiva del juez, ya que cualquier persona que dese tomar el sentido de una disposición legal puede realizarla, desde el punto de vista práctico, porque no toda interpretación es obligatoria. Por ejemplo, si el legislador, mediante una ley establece en qué forma ha de entenderse un precepto legal, la interpretación legislativa obliga a todo el mundo, precisamente porque si el autor, a través de la norma secundaria interpretativa, así lo ha dispuesto.

Pero si en su caso el juez que interpretó un precepto, con el fin de ser aplicado en un caso particular esa interpretación no adquiere una obligatoriedad general, pero de cualquier manera sirve, en cambio, si se base en una norma individualizada: el fallo que en la especie se dicte. Sin embargo si se presentara el caso de que una persona particular o un abogado en el ejercicio de sus funciones

llevan a cabo de una interpretación de una ley o disposición legislativa, fuera incorrecta o correcta, solo presenta un valor doctrinal y, por ende, a nadie obliga.¹⁵

Se tiene pues que interpretar en términos jurídicos, es asignar un significado a un objeto jurídico, ya fuera que se tratara de una norma jurídica, una compilación de éstas Leyes, Constitución, reglamentos, etcétera, o una Institución del Derecho.¹⁶

Como bien se logró observar que la interpretación es desentrañar el sentido de una expresión con respecto a un objeto determinado, pero que para el caso que nos ocupa a los abogados pues es propiamente a una ley, de cualquier tipo o legislación sea federal, estatal o municipal, ya que como también observamos la interpretación no les es propia solo a los juzgadores, sino a cualquier persona en particular para comprender el contenido de la misma la cual aplicamos en el ejercicio de nuestras funciones laborales que en el día a día se nos presentan y que por estas razones no resulta obligatoria de manera general sino solo para la cuestión que pretendemos analizar o aplicar a favor de una persona en particular, se aprecia así lo importante que es saber interpretar las legislaciones pero mucho más importante es saber acertadamente como es que las podemos interpretar.

¹⁵ García Maynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 1973, pp. 325-330.

¹⁶ *Ibidem*, p. 22.

3.2. LAS AUTORIDADES Y SUS FACULTADES PARA INTERPRETAR LAS LEYES FISCALES

3.2.1. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS

En relación a este rubro se puede enunciar que la secretaría de Hacienda y Crédito Público así como diversas dependencias de la misma, tiene la plena facultad de realizar la interpretación de las leyes fiscales.

Puede darse el caso que esta Secretaria lleve a cabo la firma de convenio con los Estados para que éstos se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con el artículo 14 de Ley de Coordinación Fiscal, que textualmente dispone lo siguiente:

Artículo 14.- Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

Siendo así no se puede perder de vista que la citada Secretaría sigue manteniendo la facultad de fijar a las entidades y a sus municipios, los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.¹⁷

¹⁷ Sánchez León, Gregorio, *op. cit.*, nota 1, pp. 243-244.

- a) La interpretación genérica interna. Las autoridades facultadas en este ámbito pueden interpretar la Ley Fiscal genéricamente, teniendo la obligación interna de acatar la interpretación por parte de las autoridades inferiores, pero sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares, en beneficio de los cuales, únicamente derivarán derechos de los criterios interpretativos, siempre y cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, de acuerdo por lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, que cita textualmente:

Artículo 35.- Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

- b) Interpretación concreta externa. Esta clase de interpretación la autoriza el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

3.2.2. AUTORIDADES PENALES

El Ministerio Público Federal, es el facultado para investigar los delitos con apoyo de la Policía, bajo mando del primero citado, como bien se dispone en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

Artículo 21. La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función.

Ahora bien es de considerarse lo previsto artículo 42 fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

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

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; 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.

Ahora bien si procedemos a vincular la parte inicial del precepto antes mencionado, el cual refiere la facultad que tienen las autoridades fiscales para comprobar la comisión de delitos fiscales y de hacer llegar pruebas necesarias ante el Ministerio Público, tomando en consideración lo anterior se observa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe en ejercicio de su atribución

discrecional, ajustar su actuación a determinadas circunstancias que ella misma delimita.¹⁸

3.2.3. AUTORIDADES JURISDICCIONALES

El Juicio Contencioso Administrativo Federal, tiene sus antecedentes en la Ley de Justicia Fiscal y la creación del Tribunal Fiscal de la Federación hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ante ello se parte de la base de que el Estado tiene la obligación de garantizar el apego a la legalidad en las relaciones entre gobierno y gobernado y es al Tribunal Fiscal de la Federación a quien se le faculta para garantizar que éste orden normativo se cumpla en el ámbito fiscal federal.

Es así como los particulares son protegidos y se les administra la justicia en la materia fiscal, por ello pueden recurrir en una instancia proporcionada por el Poder Ejecutivo para defender sus intereses y es el Tribunal Fiscal de la Federación, quien de manera imparcial y autónoma dictara sus fallos declarando la validez o nulidad del acto impugnado.

Siendo de esta manera como en la actualidad se satisfacen las garantías de seguridad jurídica y de igualdad en las relaciones y controversias entre gobernados y autoridades fiscales federales.¹⁹

¹⁸ Torres López, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, 4a. ed., México, Porrúa, 2010, pp. 261-262.

¹⁹ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho procesal fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2011, pp. 153-154.

Ahora bien habrá que tomarse en cuenta lo que bien disponen y prevén los artículos 14 y 15 de la ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que a la letra señalan respectivamente lo siguiente:

ARTÍCULO 14. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- II. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
- III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
- IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;
- V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones. Cuando para fundar su demanda el interesado afirme que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración;
- VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;
- VII. Las que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;
- VIII. Las que nieguen la indemnización o que, por su monto, no satisfagan al reclamante y las que impongan la obligación de resarcir los daños y perjuicios pagados con motivo de la reclamación, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado o de las leyes administrativas federales que contengan un régimen especial de responsabilidad patrimonial del Estado;

- IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales;
- X. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior;
- XI. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;
- XII. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo;
- XIII. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;
- XIV. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias. No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa; Párrafo reformado DOF 10-12-2010.
- XV. Las sanciones y demás resoluciones emitidas por la Auditoría Superior de la Federación, en términos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, y Fracción adicionada DOF 10-12-2010.
- XVI. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal. Fracción recorrida DOF 10-12-2010 Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá, además de los juicios que se promuevan contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

ARTÍCULO 15. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas por las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, así como contra las que decidan los recursos administrativos previstos en dicho ordenamiento.

3.3. LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LAS NORMAS FISCALES SUPLETORIAMENTE POR EL DERECHO PENAL

Es importante considerar que el Derecho Fiscal goza de una autonomía por ello su interpretación presenta también caracteres especiales, esencialmente debido a que no regula relaciones entre particulares, sino por el contrario rige las relaciones de la Administración Fiscal con los individuos, por ello sus normas participan de la naturaleza propia del Derecho Público.

Así también debe de considerarse que el Derecho Fiscal abarca principios y normas tanto del Derecho Público como de Derecho Privado, de éste porque grava las relaciones jurídicas que del mismo derivan, de allí que en ocasiones sea necesario interpretar el Derecho Público Fiscal referido frecuentemente a normas de Derecho Privado las que conjuntamente es necesario interpretar para efectos fiscales.

Así como también por las modalidades especiales y particularismos propios de que están revestidas las leyes tributarias, y que relativamente son vinculadas con algunas otras materias o ciencias como por ejemplo la Contabilidad, Economía, Monetaria, etcétera, y además como a la naturaleza peculiar de las relaciones jurídicas entre el Fisco y los contribuyentes donde el Derecho Fiscal tenga normas y criterios que podrían considerarse especiales de interpretación.²⁰

Por lo anterior se considera oportuno hacer mención de lo que se entiende o se conoce por Derecho Penal Fiscal, el cual se define como un conjunto de normas jurídicas que establecen las penas como consecuencia de la falta de cumplimiento

²⁰ Sánchez León, Gregorio, *op. cit.*, nota 1, pp. 241-242.

a las disposiciones legales fiscales, que garantizan los intereses del Fisco y establecen deberes para con el mismo.

Estas normas Penales Fiscales, tienen por objeto asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos tributarios al Fisco.

Para lograr ubicar el Derecho Penal Fiscal, en el múltiple campo del derecho y tomando en cuenta su naturaleza, han surgido fundamentalmente tres corrientes doctrinarias que son las siguientes:

- a) Autonomía o independencia del Derecho Penal General, pero considerándose como una rama del Derecho Administrativo o del Fiscal por la influencia de esos sobre los tipos de delitos fiscales.
- b) Autonomía tanto del Derecho Penal General, como de los Derechos Administrativo y Fiscal, haciéndolo consistir en una disciplina con autonomía estructural (Derecho Penal Fiscal)
- c) Como rama, parte o derivación del Derecho Penal General por tener la misma esencia y naturaleza que éste.

Aquí será importante señalar la aportación precisa y pertinente del autor Rafael Bielsa, con respecto a lo antes mencionado quien señala: “En la opinión que juzgamos más lógica jurídicamente, el Derecho Penal es uno, pues se funda en principios generales comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos, y no hay motivo para apartarse de esos principios por el solo hecho de que se trate de normas vigentes en el derecho fiscal”.

Ante ello se podría mencionar que la especialidad del Derecho Fiscal es relativa. En la materia penal, al infractor de la norma fiscal se le impone una norma

de la misma base ética y jurídica de toda pena establecida en el régimen represivo general.

El Derecho Penal Fiscal, en cuanto Derecho Penal Especial, no es extraño al Derecho Penal General, por ello se refuerza la postura de que los principios generalmente aceptados por el Derecho Penal, son resultado del avance de la ciencia jurídica y por lo mismo aplicables al Derecho Penal Fiscal.

Ahora bien al tomarse en cuenta lo dispuesto por el artículo 6 del Código Penal Federal, que a la letra dice:

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.

En caso de delitos cometidos en contra de niñas, niños y adolescentes siempre se procurará el interés superior de la infancia que debe prevalecer en toda aplicación de ley.

Se desprende claramente que se encuentra vinculado íntimamente con el Derecho Penal General, siendo parte o derivación especial de éste.

Por lo anterior se desprende que las modalidades especiales o los particularismos de los delitos fiscales, no logran justificar la existencia de un Derecho Penal Fiscal autónomo, aun cuando de los mismos se desprendan principios especiales. Se concluye con todo lo anterior que los delitos fiscales presentan particularidades nuevas que requieren de la investigación jurídica para estudiar su sistemática, instituciones, terminología o léxico propios, para darles una correcta y adecuada configuración e instrumentación legal, pero sin formar parte de una rama especial sino que formen parte del Derecho Penal.²¹

²¹ *Ibidem*, pp. 355-357.

3.4. FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

Dentro del sistema jurídico mexicano rige el principio de facultades expresas y limitadas para las autoridades, en la que corresponde ejercer a los funcionarios públicos exclusivamente aquellas facultades y funciones que específicamente les señalen las leyes, ²² por ello las autoridades fiscales requieren de un marco regulatorio que les permita verificar a los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados.

Se podría mencionar que a estas facultades se les conoce como facultades de comprobación de la autoridad fiscal, donde aparece como uno de sus objetivos la comprobación de la comisión de delitos fiscales, esta comprobación se encuentra prevista en el artículo 42 del Código Fiscal, que a la letra dice:

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:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

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

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

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

²² Las funciones del estado y su actividad financiera, Capítulo I, http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020124778/1020124778_02.pdf.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

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.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

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

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales o se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia ya sea de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas

morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.

Asimismo, cabe advertir que dentro del citado numeral se establece que “Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para plantear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de éste Código”, y sin que se considere que las autoridades fiscales han iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere el dicho numeral, aunque pueden ejercerlas en cualquier momento.

Por lo que una vez que se determinaron los actos de las autoridades fiscales que constituyen las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales, es necesario precisar que las mismas no constituyen un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio que afecte las defensas del particular, ya que se trata del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa tendientes a la comprobación de disposiciones fiscales, de tal forma que en caso de que dichas autoridades no hubieran apegado su actuación a las disposiciones aplicadas, deberá declararse, previa interposición de los recursos legales, la nulidad lisa y llana de la resolución que emitan con motivo de aquellas.

Aunado a lo anterior las autoridades fiscales pueden ejercer las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal Federal, conjunta, indistinta o sucesivamente, sin que ello suponga que dichas autoridades no deban cumplir con los plazos y requisitos contemplados en cada una de ellas.

Es menester determinar que autoridades se encuentran facultadas para dicha comprobación, en términos de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, el Servicio de Administración Tributaria, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y autonomía técnica para emitir sus resoluciones, el cual, entre otras facultades tiene la responsabilidad de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, lo que conlleva al ejercicio de las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del CFF, tal y como se desprende de los artículos 1º, 2º, 3º, 7º fracciones VII y XII y 8º de la LSAT, mismos que a la letra dicen:

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

Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.

Artículo 3o. El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

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

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

XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

....

Artículo 8o. Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria contará con los órganos siguientes:

I. Junta de Gobierno;

II. Jefe, y

III. Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

Por su parte en el artículo 1º del RISAT, dispone lo siguiente:

Artículo 1.- El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

De lo anterior se puede señalar que algunas de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria que tienen conferidas atribuciones relacionadas con las facultades de comprobación de la autoridad fiscal en términos de lo dispuesto en el artículo 42 del CFF, son las siguientes:

- a) La Administración General de Aduanas, cuyas atribuciones relacionadas con las facultades de comprobación se encuentran contempladas en el artículo 11 del RISAT.
- b) La Administración General de Servicios de Contribuyente, cuyas atribuciones relacionadas con las facultades de comprobación se encuentran contempladas en el artículo 14 del RISAT.
- c) La Administración General de Auditoría Fiscal Federal, cuyas atribuciones relacionadas con las facultades de comprobación se encuentran contempladas en el artículo 17 del RISAT.
- d) La Administración General de Grandes Contribuyentes, cuyas atribuciones relacionadas con las facultades de comprobación se encuentran contempladas en el artículo 20, apartado A.
- e) La Administración General de Recaudación, cuyas atribuciones relacionadas con las facultades de comprobación se encuentran contempladas en el artículo 25 del RISAT.

Ahora bien si se toma en cuenta lo previsto en el artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, donde se establece que las autoridades fiscales de las

entidades federativas o de los municipios podrán ejercer funciones de Registro Federal de Contribuyente, recaudación, fiscalización y administración, de acuerdo con los convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales que celebren el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Gobierno de las entidades federativas que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En dicho convenios se especificaran los ingresos de los que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas y estos se publicaran en el Periódico Oficial de la Entidad y en el Diario Oficial de la Federación, y surtirán sus efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan o, en su defecto a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación.²³

3.5. ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Con las reformas implementadas por el gobierno federal en turno, se dota cada vez más de facultades a las autoridades administrativas en este caso al Servicio de Administración Tributaria, con la finalidad de vigilar de manera más estricta a los ciudadanos, ya no solo a los contribuyentes, sino además a los informales y demás personas que realicen actos de comercio, esto con la finalidad de evitar que se siga incurriendo en conductas ilícitas y por ende afectando las finanzas públicas, pero aún con todo esto existen contribuyentes que continúan realizando actos ilícitos, ya sea por desconocimiento de las leyes y las consecuencias legales que ello implica y/o por una mala asesoría por parte de los contadores o abogados que carecen de ética y profesionalismo, prueba de ello son las operaciones simuladas, lo cual es evidentemente preocupante en razón de que ahora la autoridad fiscalizadora cuenta con las herramientas necesarias para poder realizar los cruces necesarios o las

²³ Ambrocio, Michel, *Derecho penal fiscal*, México, Porrúa, 2012, pp. 3-10.

compulsas con otros contribuyentes o dependencias que den información real y concreta de los actos celebrados entre ambas partes y con ello determinar la comisión de hechos presumiblemente delictuosos.

Derivado de años y años de trasgresión a las normas fiscales, con el objeto para evadir al fisco y emitir comprobantes de operaciones inexistentes, para simular actos de comercio y con ello, obtener el mayor beneficio para el contribuyente es que el Servicio de Administración tributaria opto por endurecer sus actuaciones y ahora ya conoce todas las actividades o en su mayoría todas las actividades y artimañas que pueden usar los contribuyentes para evadir a dicha autoridad.

En ese orden de ideas, con fundamento en el artículo 69 B de Código Fiscal de la Federación, el Servicio de Administración Tributaria podrá tomar como parámetros al ejercer sus facultades y estar en posibilidad de determinar si el contribuyente está incurriendo en un delito fiscal conductas que de manera textual señala el citado código y son las siguientes :

1.- Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

2.- Cuando las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

3.- En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código

Una vez encontrado el acto simulado se notificará al contribuyente en su buzón tributario contando con 15 días para aclarar lo que en su derecho convenga aportando la documentación que considere para desvirtuar los hechos ilícitos, la autoridad tendrá 5 días para valorar las pruebas entregadas por el contribuyente y notificará la resolución a través de su buzón tributario.

Así las cosas, si acto simulado no fue desvirtuado la autoridad administrativa procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les

imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo, determinando los créditos fiscales a que se haya hecho acreedor el contribuyente y quedando a salvo sus facultades para presentar su denuncia, querrela o declaratoria de perjuicio ante el Ministerio Público Federal.

En relación a lo anterior, se cita de manera textual una tesis de jurisprudencia que nos puede servir como criterio orientador en relación al criterio que tiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver asuntos en los cuales se alega violaciones por la aplicación del artículo 69 y 69-B del Código Fiscal de la Federación la cual a la letra reza de la siguiente manera:

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual -en un primer momento- se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad -por los terceros relacionados- de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían

en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.²⁴

3.6. DISCREPANCIA FISCAL.

Se establece el procedimiento para que las autoridades fiscales puedan comprobar el origen de los ingresos de las personas físicas cuando realicen erogaciones o gastos en un año mayores a sus ingresos.

Se considerarán erogaciones los gastos, compra de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito. Se presumirá que son ingresos, cuando quienes realicen las erogaciones no estén inscritas en el RFC o no presenten las declaraciones que les correspondan, en este caso las autoridades fiscales los inscribirán en dicho Registro en el régimen General de las actividades empresariales y profesionales.

Cuando se compruebe la discrepancia ésta se entenderá que es un ingreso gravado, se calculará el impuesto con la tarifa de las personas físicas y se emitirá la liquidación respectiva al contribuyente.²⁵

En razón de lo anterior, es de señalar que otra de las herramientas con las que cuenta el Servicio de Administración Tributaria y que también es de suma importancia es la discrepancia fiscal, ya que de nueva cuenta se insiste por desconocimiento de los contribuyentes y/o una mala asesoría, se puede incurrir en conductas que infrinjan las normas fiscales y como consecuencia se determine un crédito fiscal y además se incurra en un delito fiscal.

Ahora bien, la autoridad elimino el Impuesto Sobre Depósitos en Efectivo “IDE”, pero dio un giro totalmente perjudicial para todos los usuarios del

²⁴ Tesis 2ª/j. 88/2014 (10ª), Seminario Judicial de la Federación, Decima Época, T. I, Septiembre 2014, p. 858.

²⁵ http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/discrepancia_fiscal_2014.aspx

servicio financiero ya que sea ordenado a los Bancos que reportarán al Servicio de Administración Tributaria, los movimientos que todos los clientes realizan en sus cuentas o dicho de otra forma ya no existe el secreto bancario, luego entonces llevo a cabo una arbitrariedad y con esto doto de mayor fuerza al órgano fiscalizador para vigilar a los usuarios de las tarjetas de crédito, teniendo como consecuencia que la suma de los pagos que realicemos en las tarjetas de crédito serán comparados con nuestros ingresos y con esto determinar si estamos gastando más de lo que ganamos.

Luego entonces, con fundamento en el artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tenemos que los contribuyentes personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar. Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito, como lo señala de manera textual la ley en cita en su primer y segundo párrafo.

En su tercer párrafo, nos dice que las erogaciones referidas en el párrafo anterior se presumirán ingresos, cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley y que no estén obligados a presentar declaración anual, se considerarán como ingresos declarados los manifestados por los sujetos que efectúen la retención.

En el párrafo sexto no señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta que para conocer el monto de las erogaciones a que se refiere el presente artículo, las

autoridades fiscales podrán utilizar cualquier información que obre en su poder, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

Para los efectos de este artículo las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Notificaran al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.

II. Notificado el oficio a que se refiere la fracción anterior, el contribuyente contará con un plazo de veinte días para informar por escrito a las autoridades fiscales, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados en los términos del presente Título. Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente, la que deberá proporcionar en el término previsto en el artículo 53, inciso c), del Código Fiscal de la Federación.

III. Acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido.²⁶

A diferencia del artículo 69-B del Código Fiscal del Federación, citado con antelación y que nos señala al final del último párrafo que de las operaciones

²⁶ <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

amparadas en los comprobantes fiscales señalados como inexistentes y que se consideran como actos o contratos simulados para lo previsto en los delitos fiscales, el artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no hace mención alguna respecto de los delitos fiscales, pero no por eso es de menor importancia y por ende no se debe pasar desapercibido que al incurrir en una discrepancia fiscal, puede tener como consecuencia que se cometa un delito fiscal.

De lo anterior, se puede evidenciar el cumulo de leyes fiscales en las cuales se encuentran previstas conductas que de llevar a cabo los ciudadanos podrían incurrir en un delito fiscal y de ahí la propuesta del presente trabajo de incorporar los delitos fiscales al código penal federal y con ello acotar en un solo ordenamiento legal las conductas y las penas que pueden tener terribles consecuencias para los contribuyentes y no contribuyentes.

CAPÍTULO CUARTO

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

4.1 SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL

La coactividad, como elemento esencial de la noción de lo jurídico, es según Luis Legaz y Lacambra, la sanción, sin la cual no cabría hablar de coactividad del derecho, toda vez la esencia de ésta “consiste en la posibilidad de aplicar una sanción que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado”.

La Sanción como tal, según el jurista Eduardo García Máynez, la ha definido como “la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”.

De tal concepto se observa que no se señala una característica propia de toda sanción: el carácter desfavorable, desagradable o adverso para quien la padece.

En cambio, para Francisco Carnelutti, considera este rasgo primordial al afirmar: “se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal”.

Tal consecuencia puede ser de diversas magnitudes, atendiendo a las condiciones en que se realizó la infracción y los intereses que se hubieran afectado, para que así la sanción que se establezca responda adecuadamente: al objetivo general que se persigue, que no es otro que la observancia del derecho y la conservación del orden jurídico.

El aspecto de la diversidad de consecuencias jurídicas de la sanción es señalado de forma acertada por Merckel cuando expresa:

Frente a toda transgresión corresponde al derecho de hacer valer las condiciones para su imperio y los intereses para los cuales existe. Toda consecuencia jurídica está destinada, a su vez, a servir a ciertos intereses especiales, a aquellos contra lo que la transgresión se dirige, actuando, respecto de ellos, en sentido opuesto al de la transgresión. La diversidad de consecuencias jurídicas corresponde a una diversidad en estos intereses especiales y una diversidad en las condiciones, respectivamente, bajo las cuales aquellas consecuencias pueden afirmarse frente a una actividad adversa.

De esta manera, la diversidad de sanciones resulta muy amplia, pudiendo señalarse de forma enunciativa a la nulidad, el cumplimiento forzoso, la indemnización, la pérdida de derechos y la pena.

Las sanciones para el autor García Máynez, se pueden clasificar y se basa en la finalidad que persiguen las mismas, en la relación existente entre la conducta señalada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción, es decir que el incumplimiento de un deber jurídico genera a cargo del incumplido un nuevo deber, deber que es constitutivo de la sanción.

García Máynez, establece que pueden darse dos hipótesis:

La de coincidencia y la de no coincidencia. En la primera situación, es decir, cuando el contenido de la sanción coincide con el de la obligación estamos ante el caso de cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el derecho privado y que se realiza, por ejemplo, en el embargo y remate de bienes para cubrir una deuda no satisfecha voluntariamente. En la segunda hipótesis,

no es posible conseguir de una manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe, en cambio, la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar. La sanción tiene entonces como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos. No hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sino sólo una relación de equivalencia.

No obstante el mencionado autor reconoce que las sanciones no se agotan en los dos tipos señalados, porque la violación a la norma jurídica tiene, en ocasiones, tanta gravedad o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente; así no se trata de corregir el daño, que puede ser irreparable, sino de imponer al violador una pena. De este modo surge la figura jurídica del castigo como una tercera forma de sanción.

En este caso la figura no comprende exclusivamente a la sanción penal sino a todas aquellas “cuya finalidad no estriba en lograr coactivamente el cumplimiento de un deber jurídico, ni en conseguir determinadas prestaciones económicas equivalentes a los daños y perjuicios derivados del acto violatorio, como sería el caso de las diversas formas de nulidad o el derecho concedido a los contratantes de rescindir un negocio jurídico bilateral, cuando la otra parte se niega a cumplir, así como la multa, etcétera”.

Señala además que los tipos de sanciones coincidentes y no coincidentes constituyen las formas simples de las sanciones jurídicas, pero que a su lado existen las mixtas o complejas, a saber:

1. Cumplimiento más indemnización
2. Cumplimiento más castigo
3. Indemnización más castigo
4. Cumplimiento más indemnización más castigo

Por su parte el autor Carnelutii, establece dos especies de sanciones elementales, determinada por el propósito que persiguen, es decir, la restitución y la pena. Para él, la restitución consiste en el sacrificio del interés que impone el precepto; la pena, en el sacrificio de un interés distinto, de modo que la restitución se efectúa a fin de remover la violación, en tanto que la pena se inflige porque la violación se ha producido.

De acuerdo con los fines que persigue el derecho tributario resulta conveniente adoptar el concepto estricto de sanción, es decir, considerar como sanciones propiamente dichas sólo a las del tipo aflictivo o represivo, que tiene el propósito de castigar las violaciones cometidas sin perseguir un fin de restitución o satisfacción del interés tutelado por la norma jurídica.

Sin embargo, ello no implica que en el campo del derecho administrativo y tributario no se empleen las demás formas de sanción distintas del castigo, ya que, por ejemplo, el incumplimiento forzoso se da claramente en el procedimiento económico-coactivo, la indemnización se presenta con los recargos, y el cumplimiento más castigo cuando las autoridades fiscales descubren la omisión de la obligación tributaria y exigen coactivamente su pago más la multa correspondiente. Asimismo, cumplimiento más indemnización más castigo aparece en los casos de omisión de un tributo descubierto por la autoridad tributaria, que procede a cobrar dicho gravamen, los recargos generados por la omisión, más la sanción pecuniaria.²⁷

Los medios de coerción tienden al cumplimiento de órdenes administrativas. Son actos destinados directamente restringir la esfera jurídica de los particulares y constituyen, en palabras de Fraga, “actos administrativos que imponen a los particulares una obligación de dar o hacer o de no hacer, llamándose, según el caso, mandatos o prohibiciones”. Las órdenes se distinguen de las advertencias, porque

²⁷ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, 6a. ed., México, Trillas, 2012, pp. 469-472.

en estas simplemente se llama la atención sobre una obligación preexistente. También deben distinguirse las órdenes de los apercibimientos, porque estos implican una amenaza de sanciones para el caso de incumplimiento de una obligación preexistente.

No deben confundirse los medios de coacción con las sanciones. En algunos casos las diferencias son sustanciales, como por ejemplo, cuando se trata de comparar el auxilio de la fuerza pública, que es un medio coercitivo, con la multa, que puede ser tanto un medio coercitivo como una sanción. En el caso de multa medio coercitivo nos encontramos frente a una medida cuyo propósito es el lograr que mediante el castigo se cumpla una orden de la autoridad administrativa.

Cuando la multa es una verdadera sanción, resulta de la violación de una norma legal y su finalidad es el castigo de la violación del mandato o de la prohibición contenida de la norma.

Margarita Lomelí Cerezo, ha expresado muy claramente que la pena o sanción de carácter administrativo tiene una finalidad represiva o aflictiva y no un fin de reparación e ilustra la diferencia con el ejemplo de la caducidad de concesiones, “ que aunque esté incluida en el capítulo de concesiones de algunas leyes que se aplican por la autoridad administrativa, no es una pena o sanción de carácter administrativo, porque no tiene una penalidad represiva o aflictiva, sino simplemente trata de acomodar las cosas en el estado anterior a la violación, resolviendo, en virtud del incumplimiento del concesionario los vínculos jurídicos establecidos entre él y la administración”.

Otra diferencia entre medios de coerción y sanciones, es que éstas son establecidas porque el ordenamiento jurídico ya ha sido violado, mientras que los

medios de coacción tienen por objeto impedir la futura violación del ordenamiento jurídico. Sin embargo, pueden ambos coexistir.²⁸

4.2 RESPONSABILIDAD PENAL POR INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS Y FISCALES

El civismo fiscal es la actitud responsable del ciudadano, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de manera oportuna y voluntaria.

La cultura tributaria es el conjunto de valores que se manifiestan en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, respecto a la ley, responsabilidad ciudadana y solidaridad de los contribuyentes.

Los impuestos son pagos obligatorios que debemos hacer todas las personas al Estado, en la cantidad y forma que señalan las leyes.²⁹

El concepto de penal es menos amplio que el de la sanción. Desde que se tiene noción del delito, surge como su consecuencia e históricamente aparejada a él, la idea de castigarlos y, así nace la pena.

En los ordenamientos penales a veces emplean vocablos de sanción y pena como sinónimos, la diferencia estriba en que las penas llevan consigo la idea de

²⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 8, p. 800.

²⁹ Chávez Chávez, José Luis, *La relación tributaria entre el estado y los contribuyentes en México*, México, Ediciones Michoacanas, 2010, p. 247.

reparación y en cierta forma de retribución y las medidas de seguridad sin carácter aflictivo alguno, intentan de modo fundamental evitar nuevos delitos.

Deben considerarse propiamente como penas la prisión y la multa como medidas de seguridad, igual que los demás medios de que se vale el Estado para sancionar.

Ignacio Villalobos en su obra Derecho Penal Mexicano, señala “Que no deben ser confundidas las medidas de seguridad con los medios de prevención general de la delincuencia; éstas son actividades del Estado referentes a toda la población y en muchos casos tienen un fin propio, ajeno al Derecho Penal, aun cuando redunden en la disminución de los delitos, como la educación pública, el alumbrado, o la organización de la justicia y de la asistencia sociales.

Por otro lado la sanción administrativa, en términos generales, puede definirse como el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad.

Estas sanciones administrativas tienen una diversa gama, que va desde las nulidades de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de concesiones y la multa.

Ante ello es preciso señalar en que consiste el Derecho Penal, para Pavón Vasconcelos, “Es el conjunto de normas jurídicas, de Derecho Público Interno que

definen los delitos y señalan las penas o medidas de seguridad aplicables para lograr la permanencia del orden social”.

Por otra parte, Ignacio Villalobos, considera que: “Es una rama del Derecho Público Interno cuyas disposiciones se encaminan a mantener el orden social, reprimiendo los delitos por medio de penas”.

De estas definiciones se desprende que el Derecho Penal es una rama del Derecho Público Interno cuyas normas tienen por objeto el definir delitos, reprimiéndolos por medio de penas o medidas de seguridad para el mantenimiento del orden social.

Ahora en relación al concepto doctrinal del delito se puede mencionar que autores han creado tres principales corrientes diferentes basándose en: “Lo contrario a la ley”, otra en: “Lo ético de la misma”, y otra más en su “Aspecto sociológico”.

En este orden de ideas Luis E. Ortolán, señala: “Delito es toda acción o inacción exterior que vulnera la justicia absoluta, cuya represión importa para la concepción o bienestar social, que has sido de antemano definida y a la que la ley ha impuesto pena”.

Para Cayetano Filangier, consiste en “Un hecho humano contrario a la ley”,

Por su para Impallonemi, el delito “Es un acto prohibido por la ley con la amenaza de una pena, para la seguridad del orden social establecido o constituido por el Estado.

Una vez establecido los anteriores conceptos vale la pena señalar que se entiende por delitos previstos en leyes administrativas o “Delitos Especiales”, como ya se mencionó, las conductas constitutivas de delitos, en términos generales, se encuentran contenidas en el Código Penal, sin embargo, existen muchas otras que se contemplan en diferentes ordenamientos no penales (tratados internacionales o leyes especiales), mismas a las que se les ha denominada como “Delitos Especiales”. Éstos, se refieren a situaciones jurídicas abstractas determinadas, contenidas en leyes no privativas, ni prohibidas por el artículo 13 de nuestra Constitución Política, que a la letra dice:

Artículo 13. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito o falta del orden militar estuviese complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.

Es decir, son impersonales, generales y abstractas y podrían llegar a constituir un Derecho Penal especializado con ciertos atributos derivados de la naturaleza de las leyes administrativas, o bien, de delitos que están matizados por circunstancias agravantes de responsabilidad o penalidad, en función de los intereses jurídicos que pretenden proteger dichas leyes al tipificar esos delitos.

En el país casi no existe ley administrativa que no contenga un capítulo de sanciones en el que se definen delitos e infracciones administrativas; de tal manera se podría afirmar que existen más delitos tipificados en leyes administrativas que aquellos que están definidos en el Código Penal, a manera de ejemplo se podrían citar las siguientes:

- a) Desacato al Ministerio Público Federal
- b) Contrabando
- c) Contrabando y defraudación en materia fiscal.
- d) Delitos en materia de aguas
- e) Delitos en materia forestal
- f) Delitos Bancarios

Conforme a los razonamientos expuestos en las páginas anteriores, creo poder establecer que el Derecho Penal es la ciencia que se ocupa del delito en todas sus formas y de su definición, persecución, averiguación y en su caso, sanción (incluyendo en este aspecto la parte del procedimiento), y dentro del Derecho Penal queda la parte especializada del mismo, que estudia todos aquellos delitos que tienen alguna caracterización más específica y que están definidos en leyes administrativas y al que se podría considerar con el calificativo de Derecho Penal Administrativo.

El Derecho Penal Administrativo, existen doctrinas que consideran por una parte a la infracción administrativa como objeto de lo que se denomina Derecho Penal Administrativo, y por otro lado teorías que consideran al Derecho Penal Administrativo como una rama autónoma e independiente del Derecho Penal común, y otras teorías que se encuentran en pro de la unidad del Derecho Penal.

En esta ocasión tomaremos esta última, en donde el autor Manzini Vincenzo, reconoce que el Derecho Penal Administrativo es auténtico Derecho Penal y le son aplicables los principios generales de éste.

Edmundo Mezguer, considera que es una cuestión extraordinariamente difícil y debatida, deslindar el delito de policía o contravención administrativa, del delito criminal. El llamado delito de policía no es objeto del Derecho Administrativo, sino parte integrante del Derecho Penal, por tanto, debe afirmarse que el llamado delito de policía o delito administrativo cae bajo reglas del Derecho Penal.

Por su parte Arturo Rocco sostiene la imposibilidad de distinguir entre el delito y la contravención, ambos son figuras jurídico penales idénticas y, por tanto, sin que diferencias específicas. Los delitos y las contravenciones pertenecen al género próximo de los hechos ilícitos del Derecho Privado y Público. Todo hecho ilícito es en realidad, una acción humana imputable, ilícita y dañosa. En este sentido, todos los delitos y contravenciones son ciertas violaciones y ofensas al Derecho, transgresiones a la ley.³⁰

Según Serra Rojas, considera que: “La infracción administrativa es el acto u omisión que definen las leyes administrativas y que no son considerados como delitos por la legislación penal por considerarlos faltas que ameritan sanciones menores”.

Como se observa, la doctrina no ha dado una definición concreta de lo es las infracción administrativa, pues al hablarse de ésta, se confunde mucho su concepto.

Siendo el término de infracción bastante amplio, debemos limitar su objeto al Derecho Administrativo, el cual tiene como fines: a) Promover servicios públicos; b) Mantener el orden público, entendiéndose como tal, salvaguardar las normas de convivencia social; c) Distribuir el gasto público, y d) Regular la organización, estructura y actividad de la parte del Estado, que se identifica con la Administración Pública o Poder Ejecutivo.

Por estos fines se puede tentativamente afirmar que la infracción administrativa es: todo acto u hecho de una persona que viole el orden establecido por la Administración Pública, para la consecución de sus fines, tales como mantener el orden público (en su labor de policía) y prestar un servicio eficiente en la administración de servicios.

³⁰ Costa Romero, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, 8a. ed., México, Porrúa, 1988, pp. 859-870.

Ante ello vale la pena diferenciar entre los procedimientos para averiguar, perseguir y sancionar los delitos y las infracciones administrativas, como ya se mencionó la infracción (contravención), y el delito son dos figuras dentro del Derecho que tienen diferencias esenciales y, sin embargo, los juristas en vista de la dificultad de distinción se refieren a estos conceptos como si fueran idénticos, se ha discutido además la autonomía del Derecho Penal Administrativo frente al Derecho Penal o el Derecho Administrativo, cuestión que se ha tratado de argumentar distinguiendo entre contravención y delito o entre el injusto criminal y el injusto de policía.

La responsabilidad administrativa por infracción a leyes tributarias surge si se dan los siguientes supuestos:

- a) Como presunto infractor, el contribuyente debe tener las características del sujeto imputable.
- b) En la conducta infractora del individuo debe darse el elemento de la culpabilidad, esta se presenta en el mismo momento que la conducta punible.
- c) La responsabilidad será la consecuencia del ilícito.

La responsabilidad civil. Prevista en los artículos 1910 y 1913 del Código Civil para el Distrito Federal, puede ser:

- a) Subjetiva. Se presenta cuando aquel que, obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres, causa daño a otro.
- b) Objetiva. Se da cuando una persona, al hacer uso de mecanismos, instrumentos, aparatos o sustancias peligrosas cause un daño a otro, aun cuando no haya procedido ilícitamente.

Por otra parte la responsabilidad penal. Se actualiza cuando se comete un delito, y así lo declara la autoridad judicial al imponer la pena al responsable, dentro de la cual se contiene la obligación de reparar el daño causado. La principal característica de la responsabilidad penal es la pena privación de la libertad, que implica también la reparación del daño causado. En la responsabilidad penal el daño se produce en contra de la sociedad como consecuencia de los bienes jurídicos tutelados por el propio derecho penal; la responsabilidad pena es personal, no puede ser trascendente.

La responsabilidad por infracciones administrativas. El autor Zanobini establece que “la inobservancia de cualquier deber de los particulares hace la administración pública constituye un acto ilícito del derecho administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber”.

De lo anterior se desprenden tres formas de responsabilidad:

1. La relación del daño causado a la administración(similar a la responsabilidad civil objetiva), por ejemplo, la responsabilidad de los servidores públicos hacia el Estado, y la responsabilidad en el derecho tributario, que obliga a pagar recargos al fisco por tributos cubiertos extemporáneamente.
2. La responsabilidad penal que queda incluida en el campo del derecho penal.
3. La responsabilidad administrativa, que implica la aplicación de sanciones por infracción a leyes administrativas o fiscales.

La responsabilidad en materia fiscal se da cuando:

- a) El contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales, lo que da lugar a la responsabilidad, que se traduce en el cumplimiento forzado de la obligación,

independientemente de la reparación de daños y perjuicios, e imposición de la pena a que haya lugar.

- b) Al presentarse el incumplimiento o infracción como supuesto jurídico, la consecuencia será la sanción que se imponga al responsable.

Según Lomelí Cerezo, considera que la responsabilidad por infracción a leyes administrativas y fiscales tiene las siguientes características:

1. Para que exista dicha responsabilidad debe hacer infracción a una norma de derecho administrativo o tributario
2. La infracción afecta el interés público aunque no se produzca un daño concreto para el Estado, ya que de la norma violada es derecho público y su transgresión afecta al orden jurídico tributario administrativo, el cual existe en razón de necesidades e interés públicos fundamentales, como es el de que la administración cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos. La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al fisco, es decir, el pago de los impuestos y sus recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena por incumplimiento prevista en la ley, y que puede consistir en multa clausura, suspensión de actividades, etcétera.
3. Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.
4. En principio, la responsabilidad es persona, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivada de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas.³¹

³¹ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, *op. cit.*, nota 22, pp. 458-460.

4.3. INVESTIGACION DE LOS DELITOS FISCALES

La autoridad competente para averiguar los delitos es el Ministerio Público, en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 16 y 21 Constitucional, que a la letra dicen:

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

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado con pena privativa de libertad y obren datos que establezcan que se ha cometido ese hecho y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

Cualquier persona puede detener al indiciado en el momento en que esté cometiendo un delito o inmediatamente después de haberlo cometido, poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad más cercana y ésta con la misma prontitud, a la del Ministerio Público. Existirá un registro inmediato de la detención.

Sólo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

La autoridad judicial, a petición del Ministerio Público y tratándose de delitos de delincuencia organizada, podrá decretar el arraigo de una persona, con las modalidades de lugar y tiempo que la ley señale, sin que pueda exceder de cuarenta días, siempre que sea necesario para el éxito de la investigación, la protección de personas o bienes jurídicos, o cuando exista riesgo fundado de que el inculpado se sustraiga a la acción de la justicia. Este plazo podrá prorrogarse, siempre y cuando el Ministerio Público acredite que subsisten las causas que le dieron origen. En todo caso, la duración total del arraigo no podrá exceder los ochenta días.

Por delincuencia organizada se entiende una organización de hecho de tres o más personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada, en los términos de la ley de la materia.

Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas, excepto cuando sean aportadas de forma voluntaria por alguno de los particulares que participen en ellas. El juez valorará el alcance de éstas, siempre y cuando contengan información relacionada con la comisión de un delito. En ningún caso se admitirán comunicaciones que violen el deber de confidencialidad que establezca la ley.

Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

Los Poderes Judiciales contarán con jueces de control que resolverán, en forma inmediata, y por cualquier medio, las solicitudes de medidas cautelares, providencias precautorias y técnicas de investigación de la autoridad, que requieran control judicial, garantizando los derechos de los indiciados y de las víctimas u ofendidos. Deberá existir un registro fehaciente de todas las comunicaciones entre jueces y Ministerio Público y demás autoridades competentes.

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos, carecerán de todo valor probatorio.

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

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.

Artículo 21. La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función.

El ejercicio de la acción penal ante los tribunales corresponde al Ministerio Público. La ley determinará los casos en que los particulares podrán ejercer la acción penal ante la autoridad judicial.

La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.

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

Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

El Ministerio Público podrá considerar criterios de oportunidad para el ejercicio de la acción penal, en los supuestos y condiciones que fije la ley.

El Ejecutivo Federal podrá, con la aprobación del Senado en cada caso, reconocer la jurisdicción de la Corte Penal Internacional.

La seguridad pública es una función a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, que comprende la prevención de los delitos; la investigación y persecución para hacerla efectiva, así como la sanción de las infracciones administrativas, en los términos de la ley, en las respectivas competencias que esta Constitución señala. La actuación de las instituciones de seguridad pública se regirá por los principios de legalidad, objetividad, eficiencia, profesionalismo, honradez y respeto a los derechos humanos reconocidos en esta Constitución.

Las instituciones de seguridad pública serán de carácter civil, disciplinado y profesional. El Ministerio Público y las instituciones policiales de los tres órdenes de gobierno deberán coordinarse entre sí para cumplir los objetivos de la seguridad pública y conformarán el Sistema Nacional de Seguridad Pública, que estará sujeto a las siguientes bases mínimas:

- a)** La regulación de la selección, ingreso, formación, permanencia, evaluación, reconocimiento y certificación de los integrantes de las instituciones de seguridad pública. La operación y desarrollo de estas acciones será competencia de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los municipios en el ámbito de sus respectivas atribuciones.
- b)** El establecimiento de las bases de datos criminalísticos y de personal para las instituciones de seguridad pública. Ninguna persona podrá ingresar a las instituciones de seguridad pública si no ha sido debidamente certificado y registrado en el sistema.
- c)** La formulación de políticas públicas tendientes a prevenir la comisión de delitos.
- d)** Se determinará la participación de la comunidad que coadyuvará, entre otros, en los procesos de evaluación de las políticas de prevención del delito así como de las instituciones de seguridad pública.

- e) Los fondos de ayuda federal para la seguridad pública, a nivel nacional serán aportados a las entidades federativas y municipios para ser destinados exclusivamente a estos fines.

Además de lo previsto en el artículo 2 del Código Federal de Procedimientos Penales, en los cuales se preve esta facultad a dicha autoridad.

Artículo 2o.- Compete al Ministerio Público Federal llevar a cabo la averiguación previa y ejercer, en su caso, la acción penal ante los tribunales.

En la averiguación previa corresponderá al Ministerio Público:

- I.- Recibir las denuncias o querellas que le presenten en forma oral o por escrito sobre hechos que puedan constituir delito;
- II. Practicar y ordenar la realización de todos los actos conducentes a la acreditación del cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculpado, así como a la reparación del daño;
- III.- Solicitar a la autoridad jurisdiccional las medidas precautorias de arraigo, aseguramiento o embargo que resulten indispensables para la averiguación previa, así como las órdenes de cateo que procedan;
- IV. Acordar la detención o retención de los indiciados cuando así proceda. Realizada la detención se procederá a su registro inmediato. En el caso del acuerdo de retención se procederá a actualizar su registro;
- V. Solicitar el apoyo de la policía para brindar protección a víctimas, ofendidos, testigos, jueces, magistrados, agentes del Ministerio Público y de la policía, y en general, de todos los sujetos que intervengan en el procedimiento, en los casos en que exista un riesgo objetivo para su vida o integridad corporal;
- VI.- Asegurar o restituir al ofendido en sus derechos en los términos del artículo 38;
- VII.- Determinar la reserva o el ejercicio de la acción penal;
- VIII.- Acordar y notificar personalmente al ofendido o víctima el no ejercicio de la acción penal y, en su caso, resolver sobre la inconformidad que aquéllos formulen;
- IX.- Conceder o revocar, cuando proceda, la libertad provisional del indiciado;
- X.- En caso procedente promover la conciliación de las partes; y
- XI.- Las demás que señalen las leyes.

Y por consiguiente la autoridad competente para aplicar la sanción en delito, lo es la autoridad judicial, es decir, los jueces, conforme a los artículos 21 Constitucional, antes citado, así como los artículos 51 y 52 respectivamente del Código Penal Federal, que a la letra dice:

Artículo 51.- Dentro de los límites fijados por la ley, los jueces y tribunales aplicarán las sanciones establecidas para cada delito, teniendo en cuenta las circunstancias exteriores de ejecución y las peculiares del delincuente; particularmente cuando se trate de indígenas se considerarán los usos y costumbres de los pueblos y comunidades a los que pertenezcan.

En los casos de los artículos 60, fracción VI, 61, 63, 64, 64-Bis y 65 y en cualesquiera otros en que este Código disponga penas en proporción a las previstas para el delito intencional consumado, la punibilidad aplicable es, para todos los efectos legales, la que resulte de la elevación o disminución, según corresponda, de los términos mínimo y máximo de la pena prevista para aquél. Cuando se trate de prisión, la pena mínima nunca será menor de tres días.

Cuando se cometa un delito doloso en contra de algún periodista, persona o instalación con la intención de afectar, limitar o menoscabar el derecho a la información o las libertades de expresión o de imprenta, se aumentará hasta en un tercio la pena establecida para tal delito.

En el caso anterior, se aumentará la pena hasta en una mitad cuando además el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones o la víctima sea mujer y concurren razones de género en la comisión del delito, conforme a lo que establecen las leyes en la materia.

Artículo 52.- El juez fijará las penas y medidas de seguridad que estime justas y procedentes dentro de los límites señalados para cada delito, con base en la gravedad del ilícito, la calidad y condición específica de la víctima u ofendido y el grado de culpabilidad del agente, teniendo en cuenta:

I.- La magnitud del daño causado al bien jurídico o del peligro a que hubiere sido expuesto;

II.- La naturaleza de la acción u omisión y de los medios empleados para ejecutarla;

III.- Las circunstancias de tiempo, lugar, modo u ocasión del hecho realizado;

IV.- La forma y grado de intervención del agente en la comisión del delito;

V.- La edad, la educación, la ilustración, las costumbres, las condiciones sociales y económicas del sujeto, así como los motivos que lo impulsaron o determinaron a delinquir. Cuando el procesado perteneciere a algún pueblo o comunidad indígena, se tomarán en cuenta, además, sus usos y costumbres;

VI.- El comportamiento posterior del acusado con relación al delito cometido; y

VII.- Las demás condiciones especiales y personales en que se encontraba el agente en el momento de la comisión del delito, siempre y cuando sean relevantes para determinar la posibilidad de haber ajustado su conducta a las exigencias de la norma.³²

4.4 DELITOS FISCALES Y SUS GENERALIDADES

El delito Fiscal se pueden construir de dos conceptos: uno formal y otro sustancial.

³² Costa Romero, Miguel, op. cit., nota 25, pp. 874-875.

La noción formal de los delitos fiscales es la siguiente: son los delitos que están previstos en el Código Fiscal de la Federación. En este ordenamiento les otorga el *nomen iuris* a tales delitos, en el artículo 92, 94, 95, 96, 97 y 100.

Desde el punto de vista material o sustancial, la noción del delito fiscal toma como eje al sujeto pasivo o titular del bien jurídico: el fisco federal. Al respecto Flores Zavala dice que “recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo”. Con ello se puede mencionar que el fisco federal en tanto la persona moral denominada Estado es titular de un patrimonio que debe ser acrecentado con las aportaciones que conocemos con el término genérico de contribuciones. Se puede decir entonces que desde el punto de vista material los delitos fiscales ni son todos los que están, ni están todos los que son, porque no todas las figuras delictivas que contiene el Código Fiscal de la Federación, se relacionan con las contribuciones ni tienen como sujeto pasivo al Estado en su calidad de fisco.

Las formas de estado y de gobierno en nuestro país en tanto que existe una esfera federal y otra local, conduce a la consideración de que existen delitos fiscales del orden federal y delitos fiscales del orden local, en tanto estén previstos en el ordenamientos federales o locales, y en tanto la hacienda federal o las haciendas estatales y municipales sean las afectadas por la comisión de los ilícitos.

Se puede señalar una clasificación de los delitos fiscales en la siguiente forma:

- a) Reglas específicas: requisitos de procedibilidad, sobreseimiento, sanción pecuniaria, participación, encubrimiento, agravantes, tentativa, delito continuado, prescripción de la acción penal, beneficios a los condenados.
- b) Delitos en materia de comercio exterior: contrabando y delitos equiparables.

- c) Delitos de defraudación fiscal y equiparable.³³
- d) Otros delitos fiscales: relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, relacionados con la contabilidad e información confidencial, depositaría infiel, relacionados con los medios de control y registro, relacionados con las visitas domiciliarias, relacionadas con amenazas, y robo y daño de mercancías de comercio exterior bajo control fiscal.

Por su parte el autor Sánchez León, considera carente de técnica jurídica y por lo mismo desafortunado, que las figuras delictivas se contengan en diversas leyes administrativas como es el caso del Código Fiscal, Ley de Vías Generales de Comunicación, Ley Federal de Aguas Nacionales, etcétera, porque ello dispersa el derecho positivo Penal Mexicano, careciendo por tanto de sistematización, debiendo por consecuencia, contenerse todo lo referente a delitos y sus reglas, en el Código Penal, sea de naturaleza federal o local, además de que el Código Fiscal Federal, carece de instituciones jurídicas propias del Derecho Penal como lo son: reglas generales sobre delitos y responsabilidades, circunstancias excluyentes de responsabilidad, acumulación, reincidencia, reglas generales de aplicación de sanciones, etcétera. ³⁴

4.4.1 CONTRABANDO Y EQUIPARABLE A CONTRABANDO

El contrabando es uno de los clásicos delitos fiscales en unión del de defraudación fiscal. La palabra *contrabando* etimológicamente refiere el hecho de actuar en contra de un edicto, es decir, en su origen la palabra refiere todo hecho contrario a la ley. Con el paso del tiempo la palabra empieza a perfilar su significación pue se refiere a los hechos ilícitos relacionados con mercancías, fuera su traslado como producción. ³⁵

³³ Torres López, Mario Alberto, *op. cit.*, nota 17, pp. 35-40.

³⁴ Sánchez León, Gregorio, *op. cit.*, nota 1, pp. 360-361.

³⁵ Torres López, Mario Alberto, *op. cit.*, nota 17, p. 67.

Según el diccionario de la Lengua Española, señala al contrabando como: (De contra y bando, edicto ley). Comercio o producción de géneros prohibidos por las leyes a los particulares. Introducción o exportación de géneros sin pagar los derechos de aduana a que están sometidos legalmente, y mercaderías o géneros prohibidos o introducidos.³⁶

Actualmente, el contrabando tiene una connotación más particular relacionada con la internación o extracción de mercancías, eludiendo el control de las mismas por parte de las autoridades competentes en la materia.

Es así que se considerara al contrabando como la acción u omisión en la entrada o salida de bienes, que eludiendo la intervención de los servidores públicos fiscales o induciéndolos a error violen las normas jurídicas establecidas por razones de orden público y conduzcan a omitir total o parcialmente los tributos generados en función de tales operaciones, sin que exista necesariamente perjuicio fiscal.³⁷

El delito de Contrabando, sus presuntivas y sus equiparables se encuentran previstos en los artículos 102, 103 y 105, respectivamente del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dicen:

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 entregados 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 **\$155,610.00** o del diez por ciento de los impuestos causados, el que

³⁶ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, <http://lema.rae.es/drae/?val=contrabando>, 23^a. ed., 2014.

³⁷ Michel, Ambrosio, *op. cit.*, nota 21, p. 427.

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.

No se formulará declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracción II del artículo 92 de este Código, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del artículo 103 de este Código, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas 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 y de comercio exterior.

A continuación se cita la siguiente tesis de jurisprudencia, como ejemplo de la aplicación del citado numeral:

CONTRABANDO. TRATÁNDOSE DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA, SE ACTUALIZAN LOS TIPOS DE CONTRABANDO BÁSICO, CONTRABANDO PRESUNTO O CONTRABANDO EQUIPARADO A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 102, 103 FRACCIÓN II O 105, FRACCIÓN VII Y NO EL GENÉRICO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 105 FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Al existir diversos preceptos legales que pretenden sancionar el hecho punible consistente en poseer un vehículo de procedencia extranjera sin la documentación que acredite su legal estancia en el país, se actualiza un concurso aparente de normas que debe resolverse aplicando el principio de especialidad contenido en el artículo 6o. del Código Penal Federal, que esencialmente implica preferir a la norma que describa más detalladamente la conducta. En congruencia con lo anterior, y tomando en cuenta que existen preceptos que se refieren en específico a la conducta y mercancía señaladas y que, por ende, habrá de preferirse su aplicación respecto del tipo genérico relativo a la posesión de mercancía extranjera, se concluye que el delito de contrabando equiparado previsto en la fracción I del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación no se configura cuando el sujeto activo se encuentra en posesión de un vehículo de procedencia extranjera sin la documentación que acredite su legal estancia en el país, sino que, en todo caso, se actualizan los tipos relativos al contrabando básico, contrabando presunto o contrabando equiparado a que se refieren los artículos 102, 103, fracción II, o 105, fracción VII, del aludido Código, respectivamente, dependiendo de las circunstancias específicas en que se haya cometido el ilícito. Esto es, si el sujeto activo se encuentra en posesión de este tipo de vehículos dentro de la zona de veinte kilómetros que señala el citado artículo 103, fracción II, sin la documentación que acredite su tránsito por dicha zona o por el resto del país, se actualiza el delito de contrabando básico (artículo 102); si se encuentra fuera de tal zona sin la documentación que acredite los trámites aduanales para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país, se configura el ilícito de contrabando presunto (fracción II del artículo 103), y cuando la posesión es respecto de un vehículo importado en franquicia, importado a la franja fronteriza, o importado o internado temporalmente pero sin autorización legal para ello, el delito que se actualiza es el contrabando equiparado (fracción VII del artículo 105).

Contradicción de tesis 45/2006-PS. Entre las sustentadas por el Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Segundo

Circuito. 8 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Roberto Ávila Ornelas.

Tesis de jurisprudencia 104/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha veintidós de noviembre de dos mil seis.³⁸

Artículo 103.- Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del 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 consignaciones 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.

X. Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.

XI. Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida treinta días después del plazo máximo establecido para ello.

³⁸Tesis: 1a./J. 104/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T XXV, Febrero de 2007, p. 219

XII. Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida, siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal.

XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.

XIV. Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.

XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando este ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el registro federal de contribuyentes y en la Secretaría de Economía.

XVI. Se reciba mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniéndolos la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere vencido su plazo de importación temporal.

XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentren en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

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

XIX. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los artículos 72, 73 y 78-A de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.

No se presumirá que existe delito de contrabando, si el valor de la mercancía declarada en el pedimento, proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente; siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

XX. Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

A continuación se cita la siguiente tesis de jurisprudencia, como ejemplo de la aplicación del citado numeral:

CONTRABANDO PRESUNTO. PARA PROCEDER PENALMENTE POR ESE DELITO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASTA LA DENUNCIA DE HECHOS ANTE EL MINISTERIO PÚBLICO FEDERAL.

Las fracciones I, II y III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establecen que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en los artículos 102, 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 del propio ordenamiento deberá cumplirse con el requisito de procedibilidad, consistente en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emita una declaratoria de perjuicio, y que en los demás casos no contemplados en dichas fracciones bastará la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal, es decir, el propio legislador señaló en forma limitativa cuáles son los preceptos en los que, para proceder penalmente en contra de quien cometa el delito que prevén, será necesario cumplir con el requisito de procedibilidad señalado. Ahora bien, toda vez que el referido artículo 92 no contempla dentro de sus hipótesis al artículo 103, fracción II, del código tributario federal, es evidente que para proceder penalmente por el delito de contrabando presunto establecido por ese dispositivo no es necesario que dicha Secretaría emita tal declaratoria, sino basta que se denuncien los hechos ante el representante social federal. Además, aun cuando los artículos 102 y 103 del citado código se complementan entre sí, ello no implica que para la prosecución del delito que prevé el último precepto señalado deba cumplirse el mismo requisito de procedibilidad que para el diverso 102, pues dicha circunstancia no se desprende del contenido del artículo 92.

Contradicción de tesis 121/2002-PS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos del Quinto Circuito. 10 de marzo de 2004. Mayoría de tres votos. Disidentes: Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddú Gilabert.

Tesis de jurisprudencia 12/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha diez de marzo de dos mil cuatro.

Nota: Por ejecutoria del once de enero de dos mil doce, la Primera Sala declaró infundada la solicitud de modificación de jurisprudencia 2/2011 derivada de la solicitud de la que fue

objeto el criterio contenido en esta tesis, toda vez que estimó innecesario modificar la presente tesis jurisprudencial al tenor de las razones expuestas en la solicitud respectiva.³⁹

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

I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.

II. (Se deroga).

III. (Se deroga).

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 o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

VI. Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente dichos vehículos al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos que se establezcan en los Decretos que autoricen las importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener alguna de las calidades migratorias señaladas en el inciso a) de la fracción IV del artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados.

VII. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente.

VIII. Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado; o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación.

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.

³⁹ Tesis: 1a./J. 12/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T XX, Agosto de 2004, p 47

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. Señale en el pedimento nombre, denominación o razón social o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior o cuando estos datos sean falsos; cuando el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador, salvo los casos en que sea procedente su rectificación; se señale un domicilio en el extranjero donde no se pueda localizar al proveedor o cuando la información transmitida relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de mercancías deriven de una factura falsa.

No será responsable el agente o apoderado aduanal, si la inexactitud o falsedad de los datos y documentos provienen o son suministrados por un contribuyente y siempre y cuando el agente o apoderado aduanal no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al realizar el reconocimiento previo de las mercancías.

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

No será responsable el agente o apoderado aduanal si la inexactitud o falsedad de los datos y la información de los documentos provienen o son suministrados por un contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

XIV. Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el artículo 36 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura, o pretenda acreditar la legal estancia de mercancías de comercio exterior con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema o permita que se despache mercancía amparada con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema.

XV. Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación.

XVI. Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.

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

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, 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.

A continuación se cita la siguiente tesis aislada, como ejemplo de la aplicación del citado numeral:

CONTRABANDO EQUIPARADO PREVISTO EN LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 105 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN LA MODALIDAD DE POSESIÓN "POR CUALQUIER TÍTULO" DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. NO SE CONFIGURA DICHA HIPÓTESIS CON LA POSESIÓN PRECARIA QUE DEL BIEN PUEDA TENERSE POR CIRCUNSTANCIAS EVENTUALES Y QUE DE FORMA ALGUNA CONLLEVE UNA EFECTIVA "TRANSMISIÓN DE DOMINIO".

Cuando el hecho atribuido al inculpado es la posesión de un vehículo de procedencia extranjera, con permiso de importación temporal, sin encontrarse entre los sujetos a los que la ley autoriza su posesión, el término "por cualquier título" a que se refiere la fracción VII del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, no debe entenderse con un alcance tan amplio que pueda referirse incluso a la mera detentación precaria y circunstancial, pues es evidente que ello no está dentro del fin de protección de la norma. En efecto, del texto respectivo y de acuerdo con los significados mayormente aceptados por los diccionarios de la lengua española, se colige que las hipótesis delictivas previstas en la fracción citada, tienen como verbos rectores los siguientes: a) Enajenar: debiéndose entender por éste, al acto por el cual se transfiere a otro la propiedad de alguna cosa, ya sea a título gratuito como la donación; o a título oneroso como la venta o permuta. b) Comerciar: entendiéndose como tal a la negociación y tráfico que se hace comprando, vendiendo o permutando unas cosas con otras (mercancías), sean frutos, bienes, artefactos, dinero o cualquier otra cosa disponible. c) Adquirir: entendido éste como la acción por la cual se hace uno dueño de alguna cosa o se incorpora ésta al patrimonio como derivación de un acto de transmisión de dominio. d) La tenencia del vehículo automotor de procedencia extranjera "por cualquier título": debe entenderse como la retención del vehículo en el contexto de la propia temática, es decir, de transmisión de dominio, derivada de cualquiera otra de las diversas formas de adquisición o transmisión de un bien (siendo en este caso un vehículo automotor) previstas en las diversas legislaciones (civiles, de comercio, entre otras), aplicables en territorio nacional (dación, cesión, permuta, compraventa, etcétera). Lo anterior implica que todas las hipótesis a que se refiere la fracción citada, indefectiblemente se encontrarán relacionadas con algún supuesto de "transmisión de dominio", el cual necesariamente halla estrecha vinculación con las diversas formas de adquisición de un bien -que en este caso lo constituye el vehículo automotor de procedencia extranjera- y no con la mera posesión precaria de dicho bien (entendiendo como tal la que se tiene en el ámbito material, pero sin tener poder sobre la cosa que se recibió) que pueda tenerse por circunstancias eventuales y que de ninguna forma conlleven una efectiva "transmisión de dominio". Siendo por ende, que el fin de protección de la norma se acota igualmente con ese parámetro de efectiva transmisión de dominio en contravención a los fines fiscales pertinentes que conducen a justificar la tipificación de tal clase de conductas.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

4.4.2. DEFRAUDACIÓN FISCAL

El autor Jiménez Huerta, considera que el delito de fraude es el más frecuente de los delitos patrimoniales y, que sus primeras manifestaciones legislativas se encuentran en disposiciones estatuidas por los pueblos antiguos, para tutelar la honestidad de las relaciones comerciales y evitar en ellas las alteraciones de calidades, pesas y medidas y la exigencia de un precio mayor a lo debido.

Antiguamente el Código de Hammurabi sancionada las falsificaciones de pesas y medidas. Las leyes hebraicas sancionaban a los comerciantes ávidos de abusar de los compradores necesitados, mientras que el Corán preveía penas para los que se aprovechaban de las condiciones del comprador para venderle o del vendedor para comprarle a precio mayor o menor del real, respectivamente; o que se valieran de cualquier artificio dirigido a acrecentar el aparente valor de la mercancía. Sin embargo, en todas estas legislaciones no se presentó una noción técnica o principio conceptual de fraude.⁴¹

Como bien lo dispone el artículo 386 del Código Penal Federal, define al fraude como “Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido”.

Mientras que el artículo 108 del Código Fiscal Federal, señala en su primer párrafo que “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o

⁴⁰ Tesis: II.2o.P.233 P, : Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T XXVIII, Septiembre de 2008, p 1221.

⁴¹ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, *op. cit.*, nota 26, pp. 531-532.

aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.

Ante ello Rivera Silva, sostiene que el Código Fiscal de la Federación, recoge en el concepto de fraude fiscal los elementos torales del fraude genérico, como son el engaño o el aprovechamiento del error, si bien en lugar de referirse a la obtención de una cosa o de un lucro indebido, consigna la omisión total o parcial del pago de las contribuciones o la obtención de un beneficio indebido, con perjuicio del fisco.⁴²

4.4.3. OTROS DELITOS FISCALES

En los artículos 110 al 115 del Código Fiscal de la Federación, además de los delitos antes descritos, se tipifican diversas conductas delictivas como son las que se detallaran en las siguientes líneas.

A) EN MATERIA DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

En el artículo 110 del Código Fiscal Federal, se establecen cuatro hipótesis con las cuales se tipifica el ilícito:

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

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.

En este caso, el legislador considera la obligación formal de los contribuyentes, establecida en el artículo 27 del antes mencionado ordenamiento, de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes. Tal obligación es de trascendencia para el fisco federal, pues de esta manera puede llevar a cabo el control de la fiscalización de las personas físicas o morales obligadas a declarar. El legislador ha considerado que se presenta la ausencia de punibilidad cuando la

⁴² *Ibidem*, p. 535.

obligación de presentar la solicitud de inscripción sea a cargo de un tercero y no del contribuyente mismo.

2. La segunda hipótesis del numeral que se cita se contempla en la fracción II, en donde se establece que se impondrá la pena de tres meses a tres años de prisión cuando:

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

La conducta, como elemento del delito, se puede manifestar en dos formas:

a) Mediante haceres negativos y omisiones, cuando el contribuyente se abstiene de obrar en la forma en que la ley exige, pues el no rendir el informe del Registro Federal de Contribuyentes impide a éste comprobar el cumplimiento de obligaciones sustantivas y formales.

b) La conducta también puede manifestarse, según el numeral en cuestión, mediante haceres positivos como son los consistentes en rendir con falsedad los informes que solicita el Registro Federal de Contribuyentes.

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

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

La Conducta se tipifica como delito porque el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación prevé que la Secretaría asignará una clave a cada persona inscrita. Con ello, se rinden declaraciones e informes y se permite a la autoridad llevar un control y una fiscalización del contribuyente.

Esto no se lograría con contribuyentes que se inscribieran en repetidas ocasiones en el mencionado registro, por lo que ha sido necesario tipificar como delito esta conducta.

4. La cuarta hipótesis del artículo 110 del Código Fiscal Federal, establece que comete un delito relacionado con el Registro Federal de Contribuyentes:

IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

5. Y la quinta hipótesis hace mención a:

V. Desocupe o desaparezca del lugar 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 domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, 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 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 tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

B) DELITOS RELACIONADOS CON LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES

La fracción II del propio artículo 111 del Código Fiscal de la Federación tipifica como ilícito, lo siguiente:

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

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

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

La fracción III del mencionado numeral preve que:

- 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.

Los elementos de este delito son: a) que el contribuyente cuente con sus temas y registros contables, así como con documentación relativa a los asientos respectivos, y b) que dicho contribuyente destruya, altere o oculte total o parcialmente dichos elementos contables.

La fracción IV del mismo ordenamiento tipifica como delito la conducta realizada por el sujeto activo cuando “Determine pérdidas con falsedad”. Los elementos de este ilícito son: a) un contribuyente lleve a cabo la determinación de los tributos a su cargo, considerando ingresos, deducciones, subsidios, etcétera, y b) el contribuyente determina pérdidas con falsedad para reducir la base gravable, y con ello pagar tributos en cantidad menor.

Asimismo, en su fracción V se establece que incurre en este delito el contribuyente, cuando 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 refiere el artículo 214 de la Ley del impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado la fracción VI del multicitado artículo, señala que incurre el contribuyente en el delito que nos ocupa cuando 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 los terceros a que se refieren los artículos 46 fracción IV y 48 fracción VII del Código Fiscal de la Federación, y sus elementos del topus penal son:

- a) Que el contribuyente sea o haya sido objeto de una visita domiciliar por parte de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

- b) Que de la vista se origine la necesidad de que la autoridad fiscal solicite información a terceros.
- c) Que la información proporcionada por esos terceros sea considerada confidencial conforme a la ley.
- d) Que el contribuyente por sí, o por interpósita persona, divulgue,, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de dicha información confidencial.
- e) Que tal uso indebido afecte a la posición competitiva del tercero a que se ha hecho referencia

Por último, la fracción VII del citado artículo 111, adiciona como delito relacionado con la contabilidad de contribuyentes, lo siguiente:

- VII.** No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción I del artículo 28 de este Código; los altere, los destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.

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.

A continuación se cita la siguiente tesis de jurisprudencia, como ejemplo de la aplicación del citado numeral:

DELITOS FISCALES. EL ELEMENTO TÍPICO "OCULTAR" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 111, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE ACREDITA POR EL SOLO HECHO DE QUE EL ACTIVO OMITA DESAHOGAR ÍNTEGRAMENTE LOS REQUERIMIENTOS DE LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE SUS REGISTROS CONTABLES, SINO QUE ES NECESARIO QUE DEL CÚMULO PROBATORIO SE ADVIERTA SU MANIFIESTA VOLUNTAD DE IMPEDIR LA CONSULTA.

El mencionado artículo establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar. Ahora bien, para acreditar el elemento típico "ocultar", no es suficiente atender al hecho aislado consistente en la omisión de desahogar íntegramente los requerimientos de la autoridad fiscal, sino que es necesario advertir, del cúmulo probatorio, que el activo tiene la clara y manifiesta voluntad de impedir la consulta o examen de los sistemas y registros contables solicitados. En efecto, el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 85 y 86, prevé las infracciones y sanciones relacionadas con el

ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, entre las que se encuentran el hecho de no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general, los elementos requeridos para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros. De lo anterior se advierte una diferencia importante entre las conductas sancionadas administrativa y penalmente, pues en el primer caso, la ley castiga sólo la omisión de proporcionar la información a las autoridades fiscales y, en el segundo, la acción u omisión consistente en "ocultar" dicha documentación. Esto quiere decir que a nivel penal se busca sancionar una conducta más compleja, es decir, toda una estratagema para entorpecer o evitar las facultades de comprobación fiscal, lo cual tiene sentido si se atiende al principio de ultima ratio que opera en materia penal, conforme al cual sólo los ataques a los bienes jurídicos que la sociedad tiene en más alta estima merecen la sanción más grave que se conoce en el orden jurídico nacional; además, si la expresión "ocultar" se traduce en una acción u omisión tendente a esconder, tapar, no dar a conocer, disfrazar o encubrir a la vista de la autoridad hacendaria la documentación fiscal requerida, con el consecuente resultado de entorpecer o impedir las labores de comprobación, entonces es necesario que el juzgador valore el material probatorio existente que permita concluir que la falta de desahogo de uno solo o de varios requerimientos administrativos es parte de una estrategia tendente a realizar la conducta.

Contradicción de tesis 380/2012. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito. 30 de enero de 2013. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos por lo que se refiere a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Unanimidad de cinco votos en cuanto al fondo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 26/2013 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha veinte de febrero de dos mil trece.⁴³

C) DE LOS DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS E INTEVENTORES

El artículo del Código Fiscal de la Federación establece textualmente:

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 **\$137,770.00**; 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.

Recuérdese que en el capítulo III del Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento administrativo de ejecución, el que se desarrolla cuando

⁴³Tesis: 1a./J. 26/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época T 1, Abril de 2013, p 729

existen créditos fiscales a cargo de un contribuyente, que no han sido cubiertos o garantizados. Al trabarse el embargo precautorio en bienes del contribuyente, según el artículo 153 del Código en comento cita:

Artículo 153.- Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

A su vez, el artículo 165 del propio Código Fiscal de la Federación establece que cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja, quien tiene la obligación de retirar de la negociación intervenida 10 % de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

La conducta tipificada como delito comprende la acción de dichos depositarios o interventores de disponer para sí o para otro, del bien depositado, de sus productos o de las garantías constituidas sobre un crédito fiscal.

La penalidad en este caso varía, pues si el valor de lo dispuesto no excede de **\$137,770.00** pesos, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Por el contrario, si la disposición excede de esta cantidad, la sanción será de tres meses a nueve años de prisión.

El numeral citado se inspira en la fracción II del artículo 383 del Código Penal Federal, dispone textualmente:

Artículo 383.- Se considera como abuso de confianza para los efectos de la pena:

I.- El hecho de disponer o sustraer una cosa, su dueño, si le ha sido embargada y la tiene en su poder con el carácter de depositario judicial, o bien si la hubiere dado en prenda y la conserva en su poder como depositario a virtud de un contrato celebrado con alguna Institución de Crédito, en perjuicio de ésta.

II.- El hecho de disponer de la cosa depositada, o sustraerla el depositario judicial o el designado por o ante las autoridades, administrativas o del trabajo.

III.- El hecho de que una persona haga aparecer como suyo un depósito que garantice la libertad caucional de un procesado y del cual no le corresponda la propiedad.

Mismo que se refiere a los delitos equiparables al abuso de confianza cometidos por el depositario judicial, que dispone o sustrae la cosa que le fue entregada en depósito.

A continuación se cita la siguiente tesis aislada, como ejemplo de la aplicación del citado numeral:

DELITOS FISCALES COMETIDOS POR DEPOSITARIOS. NO SE ACTUALIZA EL TIPO PENAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 112, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN POR EL HECHO DE QUE EL INculpADO, EN EL ACTO DE REMOCIÓN DEL DEPOSITARIO Y DEL REQUERIMIENTO DE PONER A DISPOSICIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA LOS BIENES DEPOSITADOS, OMITA TRASLADARLOS FÍSICAMENTE AL RECINTO DE DICHA AUTORIDAD.

En materia fiscal, la figura de la depositaría a que alude el tipo penal contemplado en el segundo párrafo del artículo 112 del Código Fiscal de la Federación se encuentra regida, en primer término, por las disposiciones especiales que dicho cuerpo de leyes señala, concretamente, las contenidas en el título V intitulado "De los procedimientos administrativos", capítulo III denominado "Del procedimiento administrativo de ejecución" y su sección segunda llamada "Del embargo", artículos 151 a 163 del código tributario. Así, para el caso concreto de que el depositario sea removido de su cargo, la parte final del primer párrafo del numeral 153 del citado código establece que éste tiene la obligación de poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, para lo cual dicha autoridad podrá: I. Realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo, o II. Entregarlos al nuevo depositario. Sin que se advierta que el mencionado código otorgue a la autoridad hacendaria otras facultades, como por ejemplo, la de imponer la obligación al depositario originalmente nombrado, de trasladar físicamente todos los bienes muebles objeto del depósito al recinto de la autoridad fiscal. Ahora bien, para tener por acreditada la conducta sancionada por el segundo párrafo del mencionado artículo 112, consistente en no poner a disposición de la autoridad fiscal los bienes depositados, es necesario que dicha autoridad requiera legalmente al depositario la entrega de tales bienes, es decir, que los solicite conforme a las normas que rigen su actuar; de ahí que, tomando en cuenta el principio general del derecho que señala que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite o les faculta, en la hipótesis de que se trata (remoción de depositario), el requerimiento respectivo debe sujetarse al artículo 153, primer párrafo y, por ende, la autoridad deberá proceder a sustraer los bienes para, en su caso, depositarlos en almacenes bajo su resguardo, o para entregarlos a un nuevo depositario; razón por la cual, el requerimiento que exija una obligación que no sea de las antes mencionadas, carece de sustento legal, resultando en consecuencia, arbitrario y transgresor de la garantía de seguridad jurídica. Por tanto, no se actualiza el tipo penal previsto en el artículo 112, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación por el hecho de que el inculpado, en el acto de remoción del depositario y del requerimiento de poner a disposición de la autoridad hacendaria los bienes depositados, omita trasladarlos físicamente al recinto de dicha

autoridad, toda vez que esa carga impuesta escapa a las facultades que posee la autoridad fiscal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA CUARTA REGIÓN.

Amparo directo 577/2010. 30 de septiembre de 2010. Mayoría de votos. Disidente: Salvador Castillo Garrido. Ponente: Adrián Avendaño Constantino. Secretario: José de Jesús Gómez Hernández.⁴⁴

D) DEL ROMPIMIENTO Y LA ALTERACIÓN DE MÁQUINAS REGISTRADORAS

El artículo 113 del Código Fiscal de la Federación establece que se incurre en este ilícito y se hará acreedor a la pena de tres meses a seis años de prisión, cuando:

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

- 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. Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Los elementos de este delito son los siguientes: a) la alteración es decir, la modificación de los elementos de los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados confines fiscales. Si se da la destrucción de dichos elementos, éstos habrán quedado sin la unidad que integra un todo; b) la alteración o destrucción deben ser dolosas. Sin dicha alteración o destrucción no se efectúa en forma deliberada, el cuerpo del delito no sea constituirá; c) la alteración o destrucción

⁴⁴ Tesis: VII.2o.(IV Región) 4 P, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T XXXIII, Marzo de 2011, p 2305.

deberá recaer en aparatos de control, sellos o marcas oficiales, y d) la posesión y/o venta ilegal de marbetes.

E) DE LOS ILÍCITOS COMETIDOS DURANTE LAS VISITAS, EMBARGOS O REVISIÓN DE MERCANCÍAS SIN MANDAMIENTOS DE AUTORIDAD

Según el artículo 114 del Código Fiscal de la Federación:

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.

Los elementos de este ilícito son los siguientes: a) un sujeto activo que es un servidor público (empleado o funcionario); b) el sujeto activo realiza una conducta consistente en ordenar o practicar una visita domiciliaría o tratar un embargo sin contar con mandamiento escritos de autoridad competente.

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, querella o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Se aumentará la sanción hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, al servidor público que promueva o gestione una querella o denuncia notoriamente improcedente.

Artículo 114-B.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, al servidor público que revele a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

F) DEL ROBO, SECUESTRO O DESTRUCCIÓN DE MERCANCÍA EN DOMICILIO FISCAL

De acuerdo con el artículo 115 del Código Fiscal de la Federación:

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 **\$59,040.00**; 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.

Los elementos de este ilícito son: a) la acción de apoderarse de mercancías; b) que el apoderamiento se lleve a cabo en mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado (artículos 23 y 26 de la Ley Aduanera); c) un tercer elemento lo constituye la conducta realizada por el sujeto activo, consistente en la acción dolosa de destruir o deteriorar las mercancías que se encuentran en dichos recintos fiscales o fiscalizados.

Para la procedencia del ejercicio de la acción penal es necesario, al tenor de lo dispuesto en la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, la declaratoria de perjuicio y la consiguiente querrela.

La penalidad para este delito es de tres meses a seis años de prisión, si el valor de lo apoderado no excede de la cantidad citada en el presente artículo y si el monto de lo apoderado excede de la cantidad citada, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

En las mismas proporciones se impondrán las penas a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.⁴⁵

⁴⁵ *Ibidem*, pp. 542-548.

CAPITULO QUINTO.

CASO PRÁCTICO.

En el presente capítulo, se hará una reseña de un caso práctico, el cual tuve la fortuna de apreciar en mi vida profesional como abogado litigante y este concluyo de manera satisfactoria, en virtud de que se obtuvo la nulidad lisa y llana del crédito fiscal y como consecuencia la devolución del vehículo del cual ,as adelante narrare los hechos, con este caso práctico se pretende evidenciar el desconocimiento que tienen los contribuyentes respecto de los delitos fiscales y sanciones administrativas en las cuales pueden incurrir y con ello tener consecuencias graves como lo es la privación de la libertad, además de multas que pueden derivar incluso en la quiebra del negocio por señalar algunas de las consecuencias que genera este desconocimiento sin más preámbulo, se da continuidad al presente capítulo.

Iniciare con una breve reseña de los antecedentes del caso práctico, cabe hacer la aclaración que la defensa del presente caso fue hasta que la Secretaria de Finanzas y Administración del Estado de Michoacán, inicio el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), el proceso penal y un amparo indirecto anteces del presente caso fue promovidos otros abogados contratados inicialmente, ahora sé mencionaran los antecedentes, aproximadamente en el mes de noviembre del año 2011, el señor Pedro Avalos adquirió una camioneta tipo van, modelo 2000, de procedencia extranjera es decir con placas de california, entregándole el vendedor el título de propiedad únicamente y un permiso de la “UCD” por sus siglas que significan Unión Campesina Democrática bajo la promesa de que únicamente tenía que darle seguimiento al trámite de legalización ya que dicho vendedor ya había iniciado con el trámite de legalización, ante el desconocimiento de los problemas que esta compra tendría para el señor Pedro Avalos y su hijo Alejandro Avalos, el señor realizo la compra venta de dicho vehículo.

Posteriormente el siguiente mes, es decir, Diciembre del 2011 fue detenido el joven Alejandro Avalos, hijo del señor Pedro Avalos y propietario de la camioneta tipo Van de procedencia extranjera, la cual portaba un supuesto permiso proporcionado por la “UCD” por sus siglas y que significan unión campesina democrática, esto como ya se señaló bajo promesa de que con eso era suficiente para circular por la república mexicana y que posteriormente le serían entregados los documentos con los cuales se acreditaría la legalización del vehículo, este vehículo fue adquirido en la en la ciudad de Morelia, Michoacán; en ese orden de ideas el joven Alejandro Avalos viajaba en compañía de su familia hacia el estado de Guanajuato cuando fue detenido por un retén del Ejército Mexicano y posteriormente puesto a disposición de dos elementos de la Policía Federal División Caminos, hecho que ocurrió ya estando en el estado de Guanajuato, así las cosas al ser detenido e interrogado el joven Alejandro Avalos por los elementos policiacos respecto a la documentación con la cual se acreditaba la procedencia y legal instancia del vehículo en el país, este comentó a los oficiales que contaba con una copia del título de propiedad y el documento expedido por la “UCD”, situación que tuvo graves consecuencias, para padre e hijo al ser ambos ignorantes de lo que podría ocurrir con la conducta desplegada por el joven Alejandro, ya que esto lo situó dentro de un delito contemplado en el Código Fiscal de la Federación, el delito que le mencionaron los oficiales al realizar detención fue Contrabando, por lo tanto el joven Alejandro fue trasladado del estado de Guanajuato a las instalaciones de la Procuraduría General de la República con sede en Morelia, Michoacán al encuadrar su conducta dentro de un delito de orden federal.

Una vez que el Ministerio Público de la Federación tomó cartas en el asunto consignó la Averiguación Previa por el delito Equiparable a Contrabando, por lo tanto el Joven Alejandro estuvo detenido 12 horas, hasta en tanto solicitó le otorgaran la libertad bajo caución.

Determinado el Ministerio Público de la Federación otorgar la libertad bajo caución, previo pago de una fianza por la cantidad de \$17, 000, luego entonces el Joven Alejandro se encontró inmerso en un proceso penal federal, una vez seguido

los cauces legales el Juez de Distrito determino la culpabilidad del Joven Alejandro, determinado en la sentencia definitiva de fecha 15 de noviembre de 2012 lo siguiente:

“RESUELVE:

PRIMERO. Alejandro Avalos, de generales que obran en autos y en esta sentencia, es culpable y penalmente responsable de la comisión del delito de PRESUNCIÓN DE CONTRABANDO, previsto y sancionado por el artículo 102, fracciones I y II, 103 fracción II y 104 fracción I, en relación con el 95 fracción II del Código Fiscal de la Federación, en términos de los artículos 7°, 8°, 9°, párrafo primero, del Código Penal Federal.

SEGUNDO. Por la comisión del ilícito del que resulto penalmente responsable, se condena a Alejandro Avalos, a:

TRES MESES DE PRISIÓN

Asimismo, la sanción privativa de la libertad deberá cumplirse en los términos y condiciones especificadas en el considerando quinto de esta sentencia.

TERCERO. Se condena al enjuiciado Alejandro Avalos, los sustitutivos de la pena de prisión a que se constriñen a las fracciones I, II y III del referido numeral 70, del Código Penal Federal; por los motivos expuestos en el considero sexto y bajo la condición de comprobar que el adeudo está cubierto o garantizado a satisfacción de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, como se indica en el apartado.

CUARTO. Se concede al enjuiciado Alejandro Avalos, el beneficio de la condena condicional a que se refiere el artículo 90 del Código Penal Federal; acorde a lo señalado en el considerando Sexto y bajo la condición de comprobar que el adeudo fiscal está cubierto o garantizado a satisfacción de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, como se indica en este apartado.

QUINTO. Con fundamento en lo dispuesto en los artículos 38, fracción III Constitucional y 45, fracción II y 46 del Código Penal Federal; se suspende a Alejandro Avalos, en el ejercicio de sus derechos políticos y los de tutela, curatela, apoderados, defensores, albaceas, peritos, depositarios o interventores judiciales; síndicos o interventores en quiebras, árbitros, arbitradores o representantes de ausentes, a partir de que cause ejecutoria esta sentencia y concluirá con la extinción de la pena privativa de libertad impuesta, conforme a lo ordenado en el considerando séptimo.

SEXTO. Se ordena amonestar al sentenciado Alejandro Avalos, una vez que firme esta sentencia, en términos del considerando Octavo.

SÉPTIMO. No ha lugar a decretar el decomiso del vehículo relacionado en la presente causa penal, por tanto, al quedar firme esta determinación, deberá preceder conforme a lo ordenado en el considerando noveno de esta resolución.

OCTAVO. Por las razones expuestas en el considerando décimo, es improcedente condenar al acusado Alejandro Avalos al pago de la reparación del daño, tal y como lo pide el Ministerio Público de la Federación, por tanto, se le absuelve de la acusación instaurada en su contra, por ese concepto y literalidad del pedimento 69/2012 del Representante Social, sin embargo, deberá observar las

condiciones legales fijadas en el considerando sexto, para el caso de acogerse a alguno de los beneficios a que se alude en ese apartado de esta sentencia definitiva.

NOVENO. Entréguese copia por duplicado de esta resolución a la agente del Ministerio Público de la Federación adscrita, como lo dispone el numeral 17, párrafo tercero, del Código Federal de Procedimientos Penales.

Asimismo, una vez que cause ejecutoria esta sentencia, deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 531 del Código Federal de Procedimientos Penales.

DÉCIMO. Con fundamento en los artículos 8 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, 1, 3, 5, 6, 7 del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación de esa ley, que derogó los acuerdos; además, con sustento en el artículo 16, párrafos cuarto, quinto, sexto y séptimo del Código Federal de Procedimientos Penales, hágase saber al sentenciado Alejandro Avalos, que hasta antes de que cause ejecutoria esta sentencia, podrá oponerse a la publicación de sus datos personales, los que se suprimirán de la versión impresa o electrónica en que se difundan, en la medida en que no impida conocer el criterio sostenido por este órgano jurisdiccional.

DÉCIMO PRIMERO. Una vez que cause ejecutoria este fallo, desde inicio al procedimiento de ejecución de sanciones, en los términos señalados en el considerando décimo tercero.

DÉCIMO SEGUNDO. Envíese esta resolución vía electrónica a la Dirección General de Comunicación Social, a fin de que se dé cumplimiento a lo ordenado en el considerando décimo cuarto.

DÉCIMO TERCERO. Hágase las anotaciones en el libro de gobierno de causas penales de este Juzgado así como en el Sistema Integral de Seguimiento de Expedientes (SISE).

Notifíquese Personalmente a las partes el contenido íntegro de esta resolución; dése a conocer al sentenciado Alejandro Avalos, el derecho y término de cinco días que la ley le confiere para apelar esta resolución, y en su caso, designe defensor que lo patrocine en segunda instancia y domicilio de esta ciudad para oír y recibir toda clase de notificaciones en su nombre, apercibido que en caso de no hacerlo, se le tendrá como tal al Defensor Público Federal adscrito al Tribunal de Alzada y como domicilio para tales efectos loe estrados del mismo.

Así lo sentencia.....”

Una vez, concluido el proceso penal y al ordenar el Juez de Distrito que no era procedente el embargo del vehículo afecto a la causa, el Señor Pedro Avalos, presento un escrito libre ante la Secretaria de Finanzas y Administración, en específico ante la Dirección de Auditoria y Revisión Fiscal para solicitar la devolución del vehículo, siendo omisa dicha autoridad en dar contestación y mucho menos ordenar la devolución del vehículo.

En ese orden de ideas, el señor Pedro Avalos promovió un amparo indirecto en contra de la Secretaria de Finanzas y Administración ante la negativa de devolverle el vehículo, pero al señalar el acto reclamado manifestó. “El posible procedimiento administrativo de ejecución”, luego entonces, el día que notifican a la Secretaria de Finanzas y Administración para que rinda su informe justificado, ese mismo día por la tarde un notificador adscrito a la Dirección de Auditoría y Revisión Fiscal, se constituyó en el domicilio fiscal del señor Pedro Avalos con la finalidad de notificarle el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, recibiendo las constancias el señor Avalos y firmando de conformidad.

Luego entonces, al rendir su informe justificado la autoridad manifestó que no existía el acto reclamado en virtud de que no existía procedimiento administrativo de ejecución en contra del señor Avalos, sino un procedimiento administrativo en materia aduanera anexando las constancias de notificación, lo que tuvo como consecuencia que no se le devolviera el vehículo y el juez de distrito ordenara el sobreseimiento del juicio de amparo al no existir el acto reclamado.

Bajo esa tesitura, el día 30 de agosto de 2013, le fue notificado al señor Avalos, la determinación de su situación fiscal en materia de comercio exterior determinado la autoridad administrativa en su determinación lo siguiente:

1.- En resumen, resulta un crédito fiscal a cargo del C. Avalos, en cantidad de \$112, 372. 51 (ciento doce mil trescientos setenta y dos pesos, cincuenta y uno centavos, moneda nacional), respecto del vehículo de procedencia extranjera descrito sobre el cual no se crédito su legal importación, tenencia, y/o estancia en el país.

2.- Así también el vehículo de procedencia extranjera marca Chevrolet, tipo van, con placas de circulación 897RR del estado de California, E.U.A., objeto de la presente verificación, pasa a propiedad del fisco federal, de conformidad con lo establecido artículo 183-A fracción III y V de la Ley Aduanera Vigente, al cometer las infracciones previstas en el artículo 176 fracciones II y X de la Ley Aduanera al momento de la verificación del vehículo de procedencia extranjera y no acreditarse con la documentación aduanal correspondiente la legal importación y/o estancia del vehículo de procedencia extranjera dentro del territorio nacional, y sin haber tenido el permiso previo de importación de la autoridad competente, tal y como ha quedado establecido.

Posteriormente a la notificación del crédito fiscal es que el señor Avalos busca asesoría con un servidor y determina cambiar de defensa legal y darle continuidad al asunto planteado con los antecedentes ya descritos.

En ese orden de ideas, se determinó promover el juicio de nulidad, descartando el recurso de revocación por lo tanto se presentó la demanda de nulidad con distintos conceptos de impugnación el día 7 de octubre de 2013.

Además de los distintos conceptos de impugnación, cabe destacar que dentro de la demanda de nulidad se solicitó la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución para evitar el embargo, determinando la H. Sala Regional Pacífico Centro decretar la suspensión provisional en contra del procedimiento administrativo de ejecución, notificando esta circunstancia al Servicio de Administración Tributaria y a la Secretaría de Finanzas y Administración del Estado de Michoacán, una vez transcurrido el término para que realizar sus manifestaciones ambas autoridades fueron omisas en realizar manifestación alguna respecto a dicha circunstancia.

Posteriormente en fecha 28 de octubre de 2013 se dictó la sentencia interlocutoria dentro de la carpeta de suspensión manifestando el Tribunal Fiscal, en el Considerando que interesa siendo este el Segundo lo siguiente:

SEGUNDO.- En las hojas 100 a 104 del escrito de demanda, que corre agregada en la carpeta de suspensión en que se actúa, la parte actora manifiesta que en términos del artículo 28 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, solicita que se le conceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que no se afecta el interés social, ni contraviene disposiciones de orden público, sin que sea necesario otorgar garantía, porque el embargo practicado por la autoridad sobre bienes del contribuyente garantizan el interés fiscal, en virtud de que el embargo es una de las formas de garantía señalado por el artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación.

A juicio de esta instrucción, se NIEGA la suspensión definitiva de la ejecución de la resolución impugnada de 30 de agosto de 2013; en virtud de que no se satisface el requisito exigido por el artículo 28 fracción II, inciso a), de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Inconformes por la sentencia interlocutoria de fecha 28 de octubre de 2013, en la cual se negó la suspensión definitiva en contra del procedimiento administrativo de ejecución, se promovió el recurso de reclamación previsto en el artículo 62 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, resultando procedente al surtir las hipótesis previstas en el numeral antes mencionado, determinado los Magistrados mediante sentencia interlocutoria de fecha 7 de enero de 2014, que dicho recurso resulto procedente y se avoco el

estudio del único agravio vertido en contra de la sentencia interlocutoria de fecha 28 de octubre de 2013, donde se determinó lo siguiente.

- I. Resulto procedente pero infundado el recurso de reclamación interpuesto por la parte actora en este juicio, en consecuencia;
- II. Se confirma la sentencia interlocutoria de fecha 28 de octubre de 2013, acorde a los razonamientos expuesto en el presente fallo.
- III. NOTIFIQUESE.

En razón de lo anterior y ante la falta de recursos del señor Avalos para garantizar el crédito fiscal, se continuó con la defensa del asunto ante la posibilidad de que existiera un embargo por parte de la autoridad administrativa.

Posteriormente, mediante oficios números 6000-44-44-44-44 y 34/2014, de fechas 3 y 9 de enero de 2014, presentados ante el Tribunal Fiscal, el Administrador Local Jurídico de Morelia en el Estado de Michoacán y la Secretaria de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán, formularon su contestación de demanda.

Luego entonces, inconforme con la admisión de la contestación de demanda, se promovió recurso de reclamación en contra de cada uno de los autos de admisión de las contestaciones de demanda, realizadas por las distintas autoridades determinando el H. Tribunal Fiscal en sentencia interlocutoria de fecha 9 de abril de 2014, manifestando lo siguiente:

“Se revoca el auto de fecha 5 de febrero de 2014, únicamente en la parte en que se tuvo por contestada la demanda, y se desecha la contestación a la demanda formulada por la Secretaria de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán.

Con fundamento en los artículos 59 y 60 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

I.- Ha sido precedente y FUNDADO el recurso de reclamación interpuesto por la parte actora en este juicio, en consecuencia;

II.- Se revoca el acuerdo de fecha 5 de febrero de 2014.

III.- Se desecha la contestación de demanda formulada por la Secretaria de Fianzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán.

IV.- Notifíquese.

Ahora bien por lo que ve al recurso de reclamación en contra del auto que admitió la contestación de demanda, el Tribunal fiscal mediante sentencia interlocutoria de fecha 9 de abril de 2014, determino lo siguiente:

I.- Ha resultado procedente pero infundado, el recurso de reclamación, en consecuencia;

II.- Se confirma el auto de fecha 8 de enero de 2014.

III.- Notifíquese.

En razón de lo anterior, es que se desechó la contestación de demanda por lo que ve a la Secretaria de Finanzas en el estado y únicamente se continuó con el juicio únicamente por parte del Servicio de Administración Tributaria, por último en fecha 15 de abril de 2014, Sala Regional del Pacífico Centro dicto la sentencia definitiva, la cual se transcribe en la parte que interesa y que señala lo siguiente:

Se ordena la nulidad del crédito fiscal impugnado, ordenando la devolución del vehículo de procedencia extranjera tipo Van, Modelo 2000, el cual se determinó que pasaba a propiedad del fisco federal; en consecuencia, una vez que quede firme la presente sentencia y se haya agotado la solicitud que establece el artículo 157, cuarto párrafo de la Ley Aduanera, dentro del plazo previsto en el artículo 52, segundo párrafo de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, la autoridad deberá proceder a la devolución del vehículo antes mencionado, siempre y cuando el actor acredite tener el derecho subjetivo legítimamente reconocido sobre tal bien.

Luego entonces, de conformidad con los artículos 49, 50, 51, fracción IV y 52, fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo es de resolverse y se resuelve:

I.- La parte actora probó los extremos de su pretensión, en consecuencia;

II.- Se declara la nulidad de la resolución impugnada, precisada en el Resultando 1º, por las razones y para los efectos expuestos en el considerando Tercero de este fallo.

III.- NOTIFIQUESE.

No conforme con lo anterior la autoridad determino promover el recurso de revisión, argumentando que la Sala Regional Pacifico Centro, suplió la deficiencia de la queja y por ende fue el fallo a favor del contribuyente.

De nuestra parte se promovió el amparo directo encontrar de la sentencia definitiva toda vez que la Sala Regional Pacifico Centro fue omisa en manifestarse respecto al pago de daños y perjuicios solicitado en el escrito inicial de demanda.

Seguido todo y cada uno de los cauces legales el Tribunal Colegiado determino lo siguiente:

Por lo que ve al recurso de revisión:

“ÚNICO. Se confirma la sentencia recurrida, dictada por la Sala Regional del Pacifico Centro del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”

Por lo que ve a la demanda de amparo directo:

“ÚNICO. La justicia federal no ampara ni protege a Pedro Avalos contra el acto que reclamó de la autoridad que quedó precisado en el resultado primero de esta resolución.”

Quedando firme la sentencia definitiva emitida por la Sala Regional Pacifico Centro y con esto se obtuvo la nulidad lisa y llana del crédito fiscal y además se obtuvo la devolución del vehículo de procedencia extranjera.

ANEXO.

Ahora bien, el presente juicio sobre cumplimiento de convenio de coordinación fiscal nos sirve como referencia para darnos cuenta que también las autoridades cometen delitos fiscales, mas sin embargo no tiene las mismas consecuencias jurídicas que aquejan a cualquier ciudadano, como ya quedó evidenciado en el caso práctico.

JUICIO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS CONVENIOS DE COORDINACIÓN FISCAL 3/2011 ACTOR: JEFE DE GOBIERNO DEL DISTRITO FEDERAL

MINISTRO PONENTE: LUIS MARÍA AGUILAR MORALES

SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA: FRANCISCO MIGONI GOSLINGA

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del veintitrés de septiembre de dos mil trece.

V I S T O S; y

R E S U L T A N D O:

1. **PRIMERO.** Por escrito presentado el nueve de diciembre de dos mil once, ante la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Subprocuradora de lo Contencioso de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, en representación del Jefe de Gobierno, promovió juicio sobre el cumplimiento de los convenios de coordinación fiscal en contra del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades.

2. **SEGUNDO.** El Ministro Presidente de este Alto Tribunal, en auto de doce de diciembre de dos mil once, ordenó formar el expediente en el que se actúa y lo turnó al Ministro Luis María Aguilar Morales quien, en su carácter de instructor, en auto de dos de enero de dos mil doce, determinó desechar la demanda por notoriamente improcedente al considerar que la Subprocuradora de lo Contencioso de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal carecía de legitimación procesal activa para promover el juicio de que se trata. Lo anterior, porque no existe una norma que la faculte para representar al Distrito Federal ni para acudir ante este Alto Tribunal en suplencia por ausencia del Jefe de Gobierno.

3. **TERCERO.** Inconforme con el auto desechatorio, la actora interpuso recurso de reclamación el cual se resolvió por la Segunda Sala en sesión de quince de febrero de dos mil doce, en el sentido de revocar el proveído impugnado. Con vista en lo anterior, el Ministro instructor, en auto de trece de abril de dos mil doce, admitió a trámite la demanda y tuvo como demandado al titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4. **CUARTO.** En proveído de seis de junio de dos mil doce, se tuvo por contestada la demanda y se señaló fecha para que tuviera verificativo la audiencia de ley, la cual se llevó a cabo el veintitrés de octubre de dos mil doce.

5. **QUINTO.** La Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesiones de veintidós y veintinueve de mayo de dos mil trece, determinó que el asunto quedara en lista. Posteriormente, en sesión de cinco de junio del citado año, por mayoría de votos de los Ministros Luna Ramos, Franco González Salas y Valls Hernández se ordenó que el asunto se remitiera al Tribunal Pleno.

CONSIDERANDO:

6. **PRIMERO.** Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión de conformidad con lo dispuesto en los artículos 11-A, último párrafo, y 12 de la Ley de Coordinación Fiscal, así como en el artículo 10, fracción X, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el punto Segundo, inciso XI, del Acuerdo 5/2013, dictado por el Tribunal Pleno y publicado en el Diario Oficial de la Federación de veintiuno de mayo de dos mil trece.

7. **SEGUNDO.** El juicio se promovió oportunamente y por parte legitimada. En efecto, el acto cuya nulidad se demanda consiste en el descuento de participaciones federales por la cantidad de \$25'838,982.00 pesos, el cual tuvo verificativo el veinticinco de octubre de dos mil once, según se aprecia de la copia certificada de la "Constancia de Compensación de Participaciones". En este sentido, el plazo de treinta días que establece el artículo 21, fracción I, de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, transcurrió del veintiséis de octubre de dos mil once al nueve de diciembre del mismo año, debiendo descontar los días uno, dos y veintiuno de noviembre por haber sido inhábiles. Luego, si la demanda se exhibió ante este Alto Tribunal el nueve de diciembre de dos mil once, es inconcuso que se hizo oportunamente.

8. Por otra parte, el presente juicio se promovió por parte legitimada toda vez que la Segunda Sala, al resolver el recurso de reclamación 2/2012-CA (en sesión de quince de febrero de dos mil doce), revocó el auto desechatorio y determinó que la Subprocuradora de lo Contencioso de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal ***"tiene facultades para acudir al juicio sobre cumplimiento de convenios de coordinación fiscal en representación del Jefe de Gobierno del Distrito Federal."***

9. A mayor abundamiento, conviene precisar que la legitimación de la Subprocuradora de los Contencioso de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal está legitimada para promover el presente juicio en representación del Distrito Federal, porque el artículo 89 del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, reformado el veintiocho de febrero de dos mil siete, en lo conducente dispone:

“Artículo 89. Corresponde a la Subprocuraduría de lo Contencioso:

(...)

III. Representar el interés de la Hacienda Pública del Distrito Federal en todos los juicios que se susciten con motivo de las atribuciones delegadas a la Administración Pública del Distrito Federal en los Acuerdos o convenios de coordinación fiscal suscritos por el Ejecutivo Federal, formular las contestaciones de demandas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ofrecer y rendir pruebas, promover incidentes, interponer recursos, formular alegatos, presentar promociones de trámite, autorizar delegados e incluso allanarse a las demandas, formular demandas para solicitar la nulidad de resoluciones favorables a los particulares y actuar en los juicios de amparo relacionados con aquéllas, así como realizar los demás actos procesales que correspondan, sin perjuicio de la intervención que corresponda a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; así como, en general representar el interés de la Hacienda Pública del Distrito Federal en las controversias fiscales en toda clase de juicios, investigaciones o procedimientos, incluyendo el de amparo, ante los Tribunales del Distrito Federal, Federales o de otras entidades federativas; ejecutar las acciones, excepciones y defensas, promover incidentes, interponer recursos, formular alegatos y desahogo de vista y autorizar delegados, así como los demás actos procesales correspondientes, conforme a las leyes y

ordenamientos aplicables, mismos que incluso pueden ser conferidos a los inferiores jerárquicos;

(...)”

10. Como se ve, el Subprocurador de lo Contencioso está facultado para representar el interés de la hacienda pública del Distrito Federal en todos los juicios que se susciten con motivo de los convenios de coordinación fiscal. Luego, si en el caso, el presente juicio se promueve por considerar que se afectó la hacienda del Distrito Federal, es incuestionable que el citado funcionario está legitimado.

11. En otro orden de ideas, es necesario analizar la legitimación de la parte demandada en atención a que es una condición necesaria para la procedencia de la acción en la medida en que debe ser la obligada por la ley para satisfacer la exigencia demandada en caso de que ésta resulte fundada. En el caso, la “Constancia de Compensación de Participaciones” que contiene el descuento de las participaciones federales fue emitida por el Subtesorero de Operación de la Tesorería de la Federación dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según se aprecia del artículo 2° de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación que dispone:

“Artículo 2°. Los servicios de tesorería de la Federación y la vigilancia de fondos y valores, que se regulan en el esta Ley, estarán a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Tesorería de la Federación. Sus disposiciones se observarán por la propia Secretaría y por las unidades administrativas de las dependencias y entidades de la administración pública federal y los órganos de gobierno estatales y municipales que presten alguno de los referidos servicios, en forma permanente o transitoria, así como por los servidores

públicos y por los particulares que realicen las situaciones jurídicas o de hecho que se regulan en los casos en que les sean aplicables.”

12. En congruencia con lo anterior, debe considerarse que el Secretario de Hacienda y Crédito Público está legitimado para contestar la demanda. El escrito correspondiente está suscrito por el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos quien, en términos del artículo 72, fracción VI, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está facultado para representar al titular de dicha secretaría.
13. **TERCERO.** Para una mejor comprensión del asunto y de la determinación que se adoptará en la presente resolución, conviene relatar los antecedentes del caso:
14. I. El tres de noviembre de dos mil diez, mediante oficio número 351-A-EOS-2090, el Director General Adjunto de Enlace con los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de la Unidad de Coordinación con Entidades Federativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, envió al Secretario de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal una relación de 17 vehículos de procedencia extranjera que fueron embargados por diversas Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas del Servicio de Administración Tributaria durante el dos mil ocho. Dicho oficio en lo que interesa dice:

“ASUNTO. Se solicitan aclaraciones y observaciones de 17 vehículos de procedencia extranjera embargados (...)

De conformidad con lo establecido en el (...) penúltimo párrafo del Artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de vehículos (...) se hace de su conocimiento, la relación con las características de 17 vehículos de procedencia extranjera, embargados por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas de la Administración General de Aduanas del Servicio

de Administración Tributaria, durante el año 2008, portando placas y documentación expedidas por esa Entidad Federativa, reportados a esta Unidad de Coordinación con Entidades Federativas durante el 2009 y 2010.

Derivado de lo anterior, se solicita su amable colaboración, para que de acuerdo con los preceptos jurídicos señalados, se sirva enviar a esta Unidad de Coordinación con Entidades Federativas, las aclaraciones y observaciones que considere convenientes proporcionar y manifestar lo que a su derecho convenga, respecto a cada una de las unidades embargadas que se indican en la relación anexa a este escrito, en un plazo máximo de 45 días hábiles, a efecto de estar en la posibilidad de dar cumplimiento a lo señalado en los ordenamiento legales antes mencionados.”

15. El artículo 16-A, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en el que el Director General Adjunto de Enlace con los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal fundó la solicitud contenida en el oficio antes transcrito, dispone:

“Artículo 16-A. (...)

En el caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público practique embargo precautorio de más de diez vehículos que estén documentados indebidamente por las autoridades de dichas entidades durante los últimos doce meses, la Secretaría hará del conocimiento de la entidad de que se trate la violación específica por ésta descubierta, para que en un plazo de cuarenta y cinco días hábiles manifieste lo que a su derecho convenga. Transcurrido dicho plazo la propia Secretaría, en su caso, efectuará un descuento en sus incentivos o participaciones por cada vehículo adicional al

décimo embargado, por un monto equivalente al 1% de la recaudación promedio mensual del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos del año inmediato anterior a aquél en que el incumplimiento sea descubierto por parte de la Secretaría.”

16. II. Mediante oficio número DGEI/361/2010, de veintidós de diciembre de dos mil diez, el Director General de Enlace Institucional de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, remitió al Jefe de la Unidad de Coordinación con Entidades Federativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público diversos documentos con la finalidad de demostrar que los diecisiete vehículos embargados fueron debidamente documentados por las autoridades competentes del Distrito Federal. Dicho oficio en lo que interesa dice:

“(...) de acuerdo a la información documental que se proporciona y que se detalla en los anexos correspondientes arriba mencionados, relativa a los 17 vehículos señalados como de procedencia extranjera y los cuales fueron embargados por la Administración General de Aduanas del SAT y las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del SAT durante el año 2008, portando placas y documentación presuntamente expedida por el Gobierno del Distrito Federal, se desprende que: (...)

Con base en todo lo anterior, se considera que las pruebas documentales referidas en el presente, son suficientes para desvirtuar la presunción de que los diecisiete vehículos embargados fueron documentados indebidamente por las autoridades del Distrito Federal, por lo que resulta evidente la improcedencia de la eventual sanción a que hace referencia el artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. (...)

17. III. Mediante “Constancia de Compensación de Participaciones” número 13849, de veinticinco de octubre de dos mil once, expedida por el Subtesorero de Operación de la Tesorería de la Federación dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se hizo del conocimiento del Gobierno del Distrito Federal que del monto de las participaciones federales que le correspondían se descontaría la cantidad de \$25’838,982.00 pesos, con motivo de **“Seis vehículos adicionales al décimo embargado por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas del S.A.T. en el año de 2008”**. La constancia de que se trata en lo que interesa dice:

“Conforme a la liquidación al calce y en cumplimiento del Convenio Celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el GOBIERNO DEL DISTRITO FEDERAL se expide la presente constancia para la compensación de fondos cuya aplicación se sujetará a los términos del propio Convenio.

LIQUIDACIÓN

Participación estimada	\$3,611,381,819.00
Descuentos	
SEIS VEHÍCULOS ADICIONALES AL DÉCIMO EMBARGADO POR LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL Y ADUA- NAS DEL S. A. T. EN EL AÑO DE 2008 (FMP)	\$25,838,982.00
(...)	
Importe neto	\$3,585,542,837.00”

18. IV. Inconforme con el descuento contenido en la “Constancia de Compensación de Participaciones” antes precisado y tomando en cuenta que aquél se sustentó en el “Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal”, este último promovió el juicio sobre el cumplimiento de los Convenios de Coordinación Fiscal en el que se actúa. En sus conceptos de invalidez sostuvo los siguientes argumentos fundamentales:

19. • Conforme al artículo 16-A, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, antes de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda hacer descuentos en el monto que por concepto de participaciones federales le corresponden al Distrito Federal (cuando se acredite que éste documentó vehículos de manera indebida), se debe otorgar un plazo de cuarenta y cinco días a la parte afectada para que exponga los argumentos y exhiba las pruebas dirigidas a desvirtuar las irregularidades que se le atribuyen. En el caso, se dejó al Gobierno del Distrito Federal en estado de indefensión, pues aun cuando se le otorgó dicho plazo, lo cierto es que no se le notificó resolución alguna en la que consten los fundamentos y motivos que justifiquen jurídicamente el descuento que se le hizo.

20. • La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha emitido una resolución que contenga las consideraciones dirigidas a demostrar que los documentos exhibidos por el Gobierno del Distrito Federal fueron insuficientes o no aptos para desvirtuar las irregularidades que se le atribuyeron y que, por tanto, resultaba procedente efectuar un descuento en las participaciones que le corresponden. La ausencia de tal resolución genera inseguridad jurídica, además de que implica que no se respetaron las formalidades esenciales del procedimiento. Esto es así, porque dentro de tales formalidades se encuentra la obligación de emitir una resolución fundada y motivada en la que consten las consideraciones mediante las cuales se demuestre que las irregularidades que

se atribuyeron al Gobierno del Distrito Federal no fueron desvirtuadas. En congruencia con lo anterior, dado que tal resolución no existe o no se notificó al actor, es claro que en el caso la deducción contenida en la “Constancia de Compensación de Participaciones” se efectuó sin que existiera una resolución que la justificara.

21. • El hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya efectuado el descuento impugnado sin que exista una resolución debidamente fundada y motivada, implica que no tomó en cuenta las pruebas que el Gobierno del Distrito Federal exhibió para desvirtuar las irregularidades que se le atribuyeron. Tal forma de proceder, además de ser contraria a las formalidades esenciales del procedimiento, genera inseguridad jurídica.

22. • El descuento impugnado resulta ilegal dado que el Gobierno del Distrito Federal, con las pruebas que exhibió antes de que se agotara el plazo de cuarenta y cinco días que se le otorgó, demostró que: a) nueve de los diecisiete vehículos fueron “emplacados” y documentados con más de doce meses previos a la fecha en que fueron embargados, de manera que en términos del artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, no resultaban sancionables; b) dos de los diecisiete vehículos respecto de los cuales se le atribuyen irregularidades tienen placas que no fueron expedidas por el Gobierno del Distrito Federal; y, c) cinco de los vehículos fueron dados de alta o documentados debidamente, es decir, ajustándose a la normativa vigente, pues fueron presentados como nacionales con la documentación comprobatoria respectiva, de manera que no reportan irregularidad alguna.

23. V. Una vez emplazado al presente juicio, el Secretario de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, contestó oportunamente la demanda. En ésta formuló los siguientes argumentos torales:

24. • Debe decretarse el sobreseimiento en el juicio porque no se causa perjuicio alguno al Gobierno del Distrito Federal, dado que la coordinación fiscal constituye un régimen optativo que es de beneficio. En congruencia con ello, si el Distrito Federal se adhirió al sistema de coordinación fiscal, es incuestionable que al reportarle un beneficio general, no resiente perjuicio alguno con las determinaciones que se adopten conforme a los convenios de coordinación.
25. • Procede decretar el sobreseimiento en el juicio con motivo de que no existe precepto alguno que obligue a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a emitir una resolución en la que exponga los detalles o razones dirigidas a demostrar que resulta procedente efectuar el descuento en las participaciones que le corresponden a una entidad federativa. Luego, dado que no existe tal obligación -porque el artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos no la contiene-, es inconcuso que en el caso se impugna una omisión, lo que implica que el juicio es improcedente dado que no es la vía idónea para cuestionar omisiones.
26. • En caso de que las causas de improcedencia se desestimen lo que procede es declarar inoperantes los conceptos de invalidez. Lo anterior, porque la actora hace valer cuestiones de constitucionalidad y el juicio sobre el cumplimiento de los convenios de coordinación fiscal es un medio de control de legalidad.
27. • La determinación consistente en efectuar un descuento a las participaciones federales que le corresponden el Gobierno del Distrito Federal está ajustada a derecho toda vez que se apoya en lo dispuesto en el artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. En el caso, se siguió el procedimiento establecido en dicho precepto legal dado que mediante oficio 351-A-EOS-2090, se hizo del conocimiento del Secretario de Finanzas las irregularidades descubiertas y se le otorgó el plazo de cuarenta y cinco días para que exhibiera las pruebas conducentes para desvirtuarlas. Así, el Gobierno del Distrito Federal exhibió diversos elementos de convicción con los que únicamente

desvirtuó las irregularidades respecto de uno de los diecisiete vehículos. Luego, fue correcto que se le hiciera el descuento impugnado.

28. • Contrariamente a lo manifestado por la actora, en el caso sí existe un documento que contiene los fundamentos y los motivos dirigidos a demostrar que las pruebas exhibidas por el Gobierno del Distrito Federal no fueron aptas para desvirtuar las irregularidades que se le atribuyeron. Dicho documento se denomina ***“Análisis, Valoración y Determinación de la documentación de vehículos de procedencia extranjera ilegales, embargados por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas del Servicio de Administración Tributaria en el ejercicio 2008, portando placas de circulación y documentación expedida por el Gobierno del Distrito Federal”*** y fue emitido por autoridades de la Administración Central de Comercio Exterior de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
29. • Es verdad que el citado documento (que contiene los fundamentos y las razones que justifican la determinación consistente en efectuar descuentos a las participaciones federales que le corresponden al Distrito Federal) no se hizo del conocimiento del Gobierno del Distrito Federal, no obstante, tal proceder está ajustado a derecho dado que no existe precepto legal ni disposición de convenios fiscales que impongan la obligación de notificar dicho documento. De acuerdo con lo anterior, no es cierto que previamente a efectuar el descuento impugnado no se hayan tomado en cuenta las pruebas y los argumentos expuestos por el Gobierno del Distrito Federal.
30. • Para demostrar que sí existe la resolución debidamente fundada y motivada que justifica el descuento que se hizo a las participaciones que le corresponden el Gobierno del Distrito Federal, se exhibe copia certificada de tal resolución.
31. **CUARTO.** Deben desestimarse las causas de improcedencia aducidas por la autoridad demandada.

32. Según se aprecia del considerando precedente, la autoridad demandada considera que debe decretarse el sobreseimiento con motivo de que el hecho de descontar una parte del monto de las participaciones que le corresponden al Distrito Federal no le genera perjuicio alguno, máxime que el régimen de coordinación fiscal le reporta un beneficio general. Agrega la autoridad demandada que si dicho régimen es optativo, es inconcuso que el Distrito Federal debe ajustarse a las reglas que se establecen en los convenios respectivos.
33. Como se anunció, el argumento antes expuesto debe desestimarse. Es verdad que el Distrito Federal se adhirió voluntariamente al régimen de coordinación fiscal, sin embargo, ello no significa que las determinaciones que se adopten con base en las reglas contenidas en los convenios correspondientes no puedan generarle perjuicio alguno. En efecto, la celebración de convenios en materia de coordinación fiscal entre una entidad federativa y la federación produce diversas consecuencias, entre otras, la consistente en que las entidades federativas ejercen su potestad tributaria en el aspecto omisivo que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la federación ha establecido un impuesto, lo que tendrá como consecuencia la recepción de ingresos vía participaciones provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia con número de registro 189752, sustentada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, que se comparte, visible en la página 293, del Tomo XIII, correspondiente al mes de mayo de dos mil uno, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que dice:

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. Cuando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de

Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imposables que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: 'FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.'

34. Es importante tener presente que para efectos del sistema nacional de coordinación fiscal, el Distrito Federal tiene el carácter de “entidad” federativa toda vez que el artículo 1° de la Ley de Coordinación Fiscal estatuye:

“Artículo 1°. Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Cuando en esta Ley se utilice la expresión ‘entidades’, ésta se referirá a los Estados y al Distrito Federal.

(...)”

35. En congruencia con lo anterior, si con motivo de la celebración de los convenios de coordinación fiscal el Distrito Federal se abstiene de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la federación ha establecido un gravamen, con el objeto de recibir los ingresos provenientes de los impuestos que graven dichos hechos o actos vía participaciones federales, es inconcuso que la disminución de éstas sí le genera un perjuicio. Esto es así, porque ello implica que deja de percibir cantidades que tiene derecho a recibir por el hecho de abstenerse de ejercer el aspecto positivo de su potestad tributaria. Luego, si la única vía que tendrá para recibir ingresos respecto de los hechos o actos que se abstiene de gravar son las participaciones federales, es incuestionable que cualquier disminución que se haga a éstas le causará un perjuicio, máxime que los recursos provenientes de las participaciones federales son empleados para sufragar los

gastos públicos, lo que implica que su minoración redundará en detrimento de la cantidad y calidad de los servicios públicos que deben prestarse.

36. En el orden de ideas expuesto, aun cuando la coordinación fiscal pueda considerarse un régimen de “beneficio” para el Distrito Federal, lo cierto es que ello no implica que la disminución en las participaciones federales que le correspondan no pueda ser sujeta de revisión jurisdiccional, máxime si se toma en cuenta que los ingresos obtenidos vía participaciones implica necesariamente la abstención de gravar los hechos o actos respecto de los cuales podría válidamente ejercer su potestad tributaria en el aspecto positivo.
37. La posibilidad de impugnar las determinaciones que se adoptan conforme a los convenios de colaboración en materia fiscal, por considerar que no se respetaron las cláusulas contenidas en ellos, está expresamente prevista en el artículo 10, fracción X, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, lo que se explica porque tales determinaciones pueden repercutir en los recursos con que deben contar las entidades federativas para sufragar el gasto público. Dicho precepto dispone:

“Artículo 10. La Suprema Corte de Justicia conocerá funcionando en Pleno: (...) X. De los juicios de anulación de la declaratoria de exclusión de los Estados del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, y de los juicios sobre cumplimiento de los convenios de coordinación celebrados por el Gobierno Federal con los Gobiernos de los Estados o el Distrito Federal, de acuerdo con lo establecido por la Ley de Coordinación Fiscal, en términos de lo dispuesto por la Ley Reglamentaria del Artículo 105 de las Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en lo que hace a las controversias constitucionales.”

38. Por otra parte, aduce la autoridad demandada que debe decretarse el sobreseimiento porque la actora impugna una omisión la cual no es susceptible de impugnarse en esta vía. Agrega la demandada que la afirmación consistente en que en el caso se impugna una omisión (no emitir una resolución en la que se expongan las razones dirigidas a demostrar que el Distrito Federal no desvirtuó las irregularidades que se le atribuyeron) se corrobora con el hecho de que no existe precepto alguno que imponga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la obligación de dictar una resolución que contenga las razones dirigidas a demostrar que resulta procedente efectuar el descuento en las participaciones que le corresponden a una entidad.
39. El anterior argumento debe desestimarse. En efecto, el hecho de si el artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos impone o no a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la obligación de emitir una resolución debidamente fundada y motivada que contenga los argumentos mediante los cuales se demuestre palmariamente que procede efectuar un descuento en las participaciones federales que le corresponden a una entidad, constituye una cuestión de fondo, pues necesariamente implica la interpretación de dicho precepto, máxime cuando la actora vincula tal obligación con las *“formalidades esenciales del procedimiento”* respecto de las que este Alto Tribunal ha emitido diversos criterios jurisprudenciales.
40. En consecuencia, dado que la determinación consistente en si debe o no emitirse una resolución en la que de manera fundada y motivada se demuestre la legalidad de deducir las participaciones federales de una entidad constituye un tema de fondo, es incuestionable que el argumento aducido por la demandada no puede conducir a decretar el sobreseimiento. Este aserto se robustece con la circunstancia de que la actora no cuestiona una omisión legislativa, sino que controvierte el hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no actuó en los términos que le ordenan las disposiciones legales (dictar una resolución fundada y motivada). Luego, la constatación de si dicha dependencia tenía o no la obligación de dictar esa

resolución y, en su caso, si ésta quedó o no satisfecha, constituye un tema de fondo en tanto que su determinación está sujeta no únicamente a interpretación jurídica sino a la valoración de los elementos de convicción que se desahogaron en el presente juicio.

41. Dado que la parte demandada no aduce otras causas de improcedencia ni este cuerpo colegiado advierte que se actualice alguna, lo que procede es analizar el fondo del asunto.
42. **QUINTO.** Los conceptos de invalidez aducidos por la actora deben desestimarse.
43. De lo expuesto en el considerando Tercero de la presente resolución, se aprecia que la actora considera que se le dejó en estado de indefensión porque no se le notificó resolución alguna en la que consten los fundamentos y motivos que justifiquen el descuento que se hizo en las participaciones federales que tiene derecho a recibir. Agrega la inconforme que la ausencia de tal resolución, además de dejarla en estado de indefensión, implica la inobservancia de las formalidades esenciales que deben observarse en todo procedimiento, dado que significa que no se tomaron en cuenta las razones que expuso y las pruebas que exhibió para desvirtuar las irregularidades que se le atribuyeron.
44. Aunado a lo anterior, la actora aduce que si no existe o no se le notificó la resolución en la que se contienen los fundamentos y motivos que demuestran la procedencia de la deducción que se efectuó a sus participaciones, es inconcuso que la “Constancia de Compensación de Participaciones” (en la que se hizo dicha deducción) carece de una resolución que le dé sustento y que, por tanto, la justifique jurídicamente.
45. Como se anunció, los motivos de inconformidad aducidos por la actora deben desestimarse, pues aun cuando le asiste la razón por cuanto a que no se le notificó la resolución que contiene los fundamentos y motivos dirigidos a demostrar la

procedencia de la deducción que se realizó a sus participaciones federales, lo cierto es que, por las razones que más adelante se expondrán, tal omisión no conduce a declarar la invalidez de dicha deducción contenida en la “Constancia de Compensación de Participaciones”.

46. El “Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal”, publicado en el Diario Oficial de la Federación de veinticuatro de julio de dos mil nueve, en lo que interesa dispone:

“DÉCIMA TERCERA. El registro y control de vehículos, excepto aeronaves, así como las funciones operativas de administración del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, excepto aeronaves, que se señalan en las fracciones siguientes, así como las establecidas en la cláusula octava de este Convenio se ejercerán por la entidad. Para la administración del citado impuesto, la entidad ejercerá las funciones inherentes a la recaudación, comprobación, determinación y cobro en los términos de las disposiciones jurídicas federales aplicables.

(...)

II. La entidad tendrá la obligación de negar el otorgamiento de tarjeta, placas de circulación o cualquier otro documento que permita la circulación de los vehículos, en los casos en que no se acredite su legal estancia en el país en el régimen de importación definitiva.”

“VIGÉSIMA. La entidad percibirá por las actividades de administración fiscal que realice con motivo de este Convenio, los siguientes incentivos:

(...)

IX. 100% de la recaudación del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, excepto aeronaves, su actualización, recargos, multas, honorarios por notificación, gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, que se obtengan en su territorio, por la realización de las funciones operativas de administración de dicho impuesto.

Cuando las autoridades de la entidad otorguen la documentación y placas a que se refiere la fracción II de la cláusula décima tercera de este Convenio, a vehículos cuya importación definitiva al país no sea acreditada, la Secretaría hará del conocimiento de la entidad la violación específica descubierta, para que en un plazo de cuarenta y cinco días hábiles manifieste lo que a su derecho convenga. Transcurrido dicho plazo, la propia Secretaría, en su caso, efectuará un descuento de los incentivos o participaciones que correspondan a la entidad en términos de ley, sin perjuicio de las otras sanciones establecidas en la legislación aplicable.”

47. Conforme a las cláusulas transcritas, cuando las autoridades del Distrito Federal otorguen tarjeta, placas o cualquier documento que permita la circulación de vehículos cuya importación definitiva al país no esté debidamente acreditada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará del conocimiento del Gobierno del Distrito Federal la violación correspondiente a efecto de que en un plazo de cuarenta y cinco días manifieste lo que a su derecho convenga. Una vez transcurrido dicho plazo, la propia secretaría, en caso de resultar procedente, efectuará un descuento en los incentivos o participaciones que le correspondan de conformidad con la legislación aplicable.

48. En congruencia con las disposiciones contenidas en el citado Convenio de Colaboración Administrativa, el artículo 16-A, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos (que sirvió de sustento para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuara una deducción en las participaciones federales que le corresponden a la entidad actora), dispone:

“Artículo 16-A. (...)

En el caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público practique embargo precautorio de más de diez vehículos que estén documentados indebidamente por las autoridades de dichas entidades durante los últimos doce meses, la Secretaría hará del conocimiento de la entidad de que se trate la violación específica por ésta descubierta, para que en un plazo de cuarenta y cinco días hábiles manifieste lo que a su derecho convenga. Transcurrido dicho plazo la propia Secretaría, en su caso, efectuará un descuento en sus incentivos o participaciones por cada vehículo adicional al décimo embargado, por un monto equivalente al 1% de la recaudación promedio mensual del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos del año inmediato anterior a aquél en que el incumplimiento sea descubierto por parte de la Secretaría.”

49. Como se ve, el citado precepto legal establece que en el caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público practique embargo precautorio de más de diez vehículos que estén documentados indebidamente, hará saber a la entidad responsable las irregularidades correspondientes, la que contará con un plazo de cuarenta y cinco días hábiles para manifestar lo que a su derecho convenga. Una vez transcurrido dicho plazo, la propia secretaría, en caso de que resulte procedente, efectuará un descuento en las participaciones que le corresponden a la entidad responsable por cada vehículo adicional al décimo embargado, a razón de un monto equivalente al 1% de la recaudación promedio mensual del impuesto

sobre tenencia del año inmediato anterior a aquel en que el incumplimiento haya sido detectado.

50. Con base en los citados preceptos y cláusulas, y como puede apreciarse de los antecedentes expuestos en el considerando Tercero de la presente resolución, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público procedió de la siguiente manera:
51. a) Mediante oficio número 351-A-EOS-2090, de tres de noviembre de dos mil diez, hizo del conocimiento de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal las irregularidades detectadas en relación con diecisiete vehículos embargados. En el mismo oficio, le otorgó un plazo de cuarenta y cinco días hábiles a efecto de que manifestara lo que a su interés legal procediera.
52. b) Por oficio número DGEI/361/2010, de veintidós de diciembre de dos mil diez, el Director General de Enlace Interinstitucional de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, formuló argumentos y exhibió las pruebas que estimó conducentes para desvirtuar las irregularidades que se le atribuyeron.
53. c) El veinticinco de octubre de dos mil once, el Subtesorero de Operación de la Tesorería de la Federación emitió la “Constancia de Compensación de Participaciones” en la que consta que se efectuó un descuento en las participaciones del Distrito Federal con motivo de “seis vehículos adicionales al décimo embargado por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas del S. A. T.”
54. Como se puede apreciar de lo antes narrado, en rigor, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para hacer el descuento impugnado, se ajustó al procedimiento establecido tanto en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos como en el *“Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del*

Distrito Federal”, publicado en el Diario Oficial de la Federación de veinticuatro de julio de dos mil nueve. Esto es así, porque ni en el mencionado ordenamiento legal, ni en el convenio de que se trata, se establece de manera expresa la obligación de notificar a la entidad afectada una resolución en la que de manera fundada y motivada se expongan las razones que justifiquen la procedencia del descuento y que demuestren que los argumentos y las pruebas exhibidas por dicha entidad no fueron aptas para desvirtuar las irregularidades que se le atribuyeron.

55. No obstante que tal obligación no se encuentra establecida de manera expresa, lo cierto es que una recta interpretación de la normativa de que se trata y de los criterios que ha sustentado este Alto Tribunal, se deduce que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previamente a efectuar un descuento en las participaciones federales, debe hacer del conocimiento de la entidad afectada la resolución que demuestre la procedencia de tal descuento y, en su caso, que contenga las razones que acrediten que dicha entidad no desvirtuó las irregularidades que se le atribuyeron. Esto es así, porque para que la entidad afectada pueda defenderse es necesario que conozca una resolución que contenga las razones que justifiquen la procedencia del descuento.
56. En relación con lo anterior, resulta ilustrativa la jurisprudencia con número de registro 192076, visible en la página 813, del Tomo XI, correspondiente al mes de abril de dos mil, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que dice:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. SU CUMPLIMIENTO CUANDO SE TRATE DE ACTOS QUE NO TRASCIENDAN, DE MANERA INMEDIATA, LA ESFERA JURÍDICA DE LOS PARTICULARES. Tratándose de actos que no trascienden de manera inmediata la esfera jurídica de los particulares, sino que se verifican sólo en los ámbitos internos del gobierno, es decir, entre autoridades, el cumplimiento de la garantía de legalidad tiene por

objeto que se respete el orden jurídico y que no se afecte la esfera de competencia que corresponda a una autoridad, por parte de otra u otras. En este supuesto, la garantía de legalidad y, concretamente, la parte relativa a la debida fundamentación y motivación, se cumple: a) Con la existencia de una norma legal que atribuya a favor de la autoridad, de manera nítida, la facultad para actuar en determinado sentido y, asimismo, mediante el despliegue de la actuación de esa misma autoridad en la forma precisa y exacta en que lo disponga la ley, es decir, ajustándose escrupulosa y cuidadosamente a la norma legal en la cual encuentra su fundamento la conducta desarrollada; y b) Con la existencia constatada de los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir con claridad que sí procedía aplicar la norma correspondiente y, consecuentemente, que justifique con plenitud el que la autoridad haya actuado en determinado sentido y no en otro. A través de la primera premisa, se dará cumplimiento a la garantía de debida fundamentación y, mediante la observancia de la segunda, a la de debida motivación.”

57. Del citado criterio jurisprudencial se desprende que tratándose de actos que no trasciendan de manera inmediata a la esfera jurídica de los particulares sino que se verifican exclusivamente en los ámbitos internos de gobierno, es decir, entre autoridades, el principio de legalidad tiene por objeto que se respete el orden jurídico y que no se afecte la esfera de competencia que corresponda a una autoridad. Esto determina que dicho principio, en la parte relativa a la debida fundamentación y motivación, se satisface cuando se cumple con los siguientes requisitos: a) la existencia de una norma legal que confiera a la autoridad la facultad para actuar en determinado sentido; y, b) la demostración de que los hechos encuadran en la hipótesis prevista en la citada norma legal, de manera que no exista duda de que procedía ejercer la facultad correspondiente.

58. De acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior, para que un acto que se verifique entre autoridades respete el principio de legalidad en la parte relativa a la debida fundamentación y motivación, es necesario que señale la norma que establezca la facultad que se ejerce y la demostración de que los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho actualizan la hipótesis prevista en dicha norma, de manera que el ejercicio de la facultad que ésta otorga sea incuestionable.
59. Ahora bien, si el criterio jurisprudencial anterior se aplica al caso concreto, es indudable que para considerar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al efectuar el descuento en las participaciones que le corresponden al Distrito Federal, respetó el principio de legalidad, era necesario que previamente a realizar dicho descuento demostrara claramente que aquella entidad no desvirtuó las irregularidades que se le atribuyeron con las pruebas que exhibió y con los argumentos que hizo valer ante la propia secretaría. Esto es así, porque esa era la única manera de acreditar fehacientemente que los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho se ajustaban estrictamente a lo establecido en el artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, de modo que sin lugar a dudas actualizaban la facultad de dicha secretaría de efectuar el descuento impugnado. En otras palabras, para tener la certeza de que en el caso resultaba procedente efectuar el descuento de que se trata, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público necesariamente debía emitir una resolución en la que se expresaran las razones dirigidas a demostrar que el Distrito Federal, con las pruebas que exhibió, no desvirtuó la irregularidad consistente en otorgar documentos que permitieran la circulación de diecisiete vehículos respecto de los cuales no se acreditó su legal importación.
60. Lo expuesto en el párrafo precedente se robustece si se tiene en cuenta que este Tribunal Pleno ha sostenido reiteradamente que las formalidades esenciales del procedimiento son las que garantizan una adecuada y oportuna defensa previa al acto privativo, cuestión que se traduce en los siguientes requisitos: a) la notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; b) la oportunidad de ofrecer las

pruebas en las que se sustente la defensa y la posibilidad de exponer argumentos; y, c) el dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. Al respecto, es ilustrativa la jurisprudencia con número de registro 200234, visible en la página 133, del Tomo II, correspondiente al mes de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que dice:

“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga ‘se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento’. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.”

61. De acuerdo con el citado criterio, es claro que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previamente a efectuar el descuento impugnado por el Distrito Federal, debió emitir una resolución que dirimiera las cuestiones debatidas, es decir, que demostrara que la mencionada entidad, con los argumentos que expuso y las pruebas que exhibió, no desvirtuó las irregularidades que se le atribuyeron, de manera que se actualizó la hipótesis establecida en el artículo 16-A de la Ley del

Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos que la faculta para efectuar el referido descuento.

62. Cabe precisar que el dictado de la mencionada resolución es indispensable toda vez que sin ella se desconocen los motivos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tomó en consideración para actuar en el sentido en que lo hizo (deducir una parte de las participaciones que le corresponden al Distrito Federal), lo que deja al propio Distrito Federal en total estado de indefensión, pues se encuentra imposibilitado para plantear una posible defensa ante el desconocimiento de esos motivos. Dicho en otro giro, si no se conocen las razones que sustentan un acto que priva al Distrito Federal de una porción de las participaciones federales que le corresponden, es incuestionable que resulta imposible formular una defensa jurídica adecuada toda vez que no se sabe cuáles son las razones o consideraciones que deben controvertirse.

63. De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, es inconcuso que aun cuando el artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y la cláusula Vigésima del “Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal”, publicado en el Diario Oficial de la Federación de veinticuatro de julio de dos mil nueve, no dispongan de manera expresa que dicha secretaría, previamente a efectuar el descuento correspondiente, deba emitir una resolución debidamente fundada y motivada, lo cierto es que tal forma de proceder se desprende de una recta interpretación tanto de dicha normativa como de los criterios jurisprudenciales que han sido sostenidos por este Tribunal Pleno.

64. Sostener un criterio contrario al antes expuesto, además de implicar el desconocimiento de las jurisprudencias invocadas, significaría que las autoridades podrían actuar de manera arbitraria y caprichosa ante la posibilidad de emitir actos que trastoquen el ámbito de competencia de otra autoridad sin necesidad de exponer las razones que justifiquen su proceder. Aunado a lo anterior, implicaría

que tanto el legislador -al elaborar el artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos-, como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Distrito Federal -al celebrar el “Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal”- hicieron normas y cláusulas ociosas y sin sentido alguno. Esto es así, pues si dicha secretaría no tuviese la obligación de emitir una resolución debidamente fundada y motivada previamente a efectuar el descuento en las participaciones de la entidad afectada, entonces no tendría sentido alguno otorgarle a ésta el plazo de cuarenta y cinco días hábiles para que exponga los argumentos que estime convenientes y exhiba las pruebas que a su interés legal convengan. Se dice que ello no tendría sentido alguno porque con independencia de lo que expusiera y de los medios de convicción que ofreciera, dicha secretaría podría adoptar la determinación final que mejor le pareciera sin necesidad de atender tales cuestiones, dado que no tendría obligación de emitir una resolución debidamente fundada y motivada.

65. De acuerdo con lo anterior, son fundados los argumentos expuestos por la parte actora, dirigidos a demostrar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previamente a efectuar el descuento impugnado, no le notificó una resolución debidamente fundada y motivada que justificara jurídicamente dicho descuento.
66. No obstante lo anterior, por las razones que a continuación se expondrán, no resulta procedente declarar la nulidad del descuento impugnado. Para acreditar este aserto, es necesario tener presente que la nulidad que en el caso procedería decretar en atención a que no se hizo del conocimiento del Distrito Federal la resolución que contiene las razones dirigidas a demostrar la procedencia de efectuar dicho descuento, sería para el efecto de que: a) la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo deje insubsistente; y, b) en su caso, haga del conocimiento de la entidad actora la resolución que contenga el fundamento y los motivos con los que se demuestre que al no haber desvirtuado las irregularidades que se le atribuyeron, lo procedente es efectuar el descuento de que se trata.

67. En relación con lo anterior, debe decirse que tal forma de proceder resultaría ociosa si se toma en cuenta que durante la sustanciación del presente juicio la referida secretaría, al contestar la demanda, exhibió la resolución que contiene las razones y fundamentos que sustentan el descuento impugnado, y la entidad actora tuvo pleno conocimiento de ello, sin que hubiese hecho valer sus derechos de manera oportuna. En efecto, lo primero que debe tenerse presente es que los juicios sobre el cumplimiento de los convenios de coordinación fiscal se sustancian de conformidad con el procedimiento establecido en la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues así lo dispone expresamente tanto el artículo 10, fracción X, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (antes citado) como el artículo 12 de la Ley de Coordinación Fiscal que en lo conducente dice:

“Artículo 12. La Entidad inconforme con la declaratoria por la que se considera que deja de estar adherida al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrá ocurrir ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme al artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal, demandando la anulación de la declaratoria que se haya dictado conforme al artículo anterior de esta Ley.

(...)

En caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público infringiera las disposiciones legales y convenios relativos a la coordinación fiscal en perjuicio de un (sic) entidad federativa, ésta podrá reclamar su cumplimiento ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siguiendo, en lo aplicable el procedimiento establecido en la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

68. De acuerdo con lo anterior, debe tenerse presente que el artículo 27 de la citada ley reglamentaria dispone:

“Artículo 27. El actor podrá ampliar su demanda dentro de los quince días siguientes al de la contestación si en esta última apareciere un hecho nuevo, o hasta antes de la fecha de cierre de la instrucción si apareciere un hecho superveniente. La ampliación de la demanda y su contestación se tramitarán conforme a lo previsto para la demanda y contestación originales.”

69. Como se ve, cuando con motivo de la contestación de demanda se advierta la existencia de un hecho nuevo, el actor tendrá quince días para ampliar su demanda. Cabe precisar que “hecho nuevo” es aquel que se conoce por virtud de la contestación de demanda, con independencia del momento en que nació (puede ser anterior o posterior a la presentación de la propia demanda), según se aprecia de la tesis sustentada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, que se comparte, con número de registro 197522, visible en la página 555, del tomo VI, correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y siete, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que dice:

“CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. LA AMPLIACIÓN DE LA DEMANDA PROCEDE TANTO CON MOTIVO DE UN HECHO NUEVO COMO DE UN HECHO SUPERVENIENTE. Del artículo 27 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 Constitucional, se desprende que en el procedimiento establecido para la sustanciación de las controversias constitucionales, la ampliación de la demanda opera cuando se actualiza cualquiera de las dos hipótesis siguientes: la primera, dentro del plazo de quince días siguientes a la presentación de la contestación de la demanda, si en ésta apareciere un hecho nuevo; y la segunda, hasta antes de

la fecha del cierre de la instrucción, si apareciere un hecho superveniente. Esas diferentes hipótesis requisitan la oportunidad en que debe hacerse valer la ampliación con base en la distinción entre un hecho nuevo y un hecho superveniente, que no significan lo mismo para la ley en consulta; así, para que se actualice el supuesto de hecho nuevo, no importa el momento en que nace, que puede ser anterior o posterior a la presentación de la demanda, sino la época de conocimiento de su existencia por la parte actora, en especial, que ese conocimiento resulte o derive de la contestación de la demanda, ya que el citado precepto legal dice ‘... al de la contestación si en esta última apareciere un hecho nuevo ...’. En cambio, tratándose del hecho superveniente, la época de su nacimiento es de capital importancia, ya que la connotación del concepto superveniente, ilustra con relación a que un hecho es de esa naturaleza cuando sobreviene o acontece con posterioridad a cierto momento, según lo previene la ley, después de que se presentó la demanda y hasta antes de la fecha de cierre de la instrucción; además, una característica propia del hecho superveniente es la de que sea susceptible de cambiar el estado jurídico en el que se encontraba la situación al presentarse la demanda o al entablarse la litis.”

70. Sentado lo anterior, debe decirse que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al contestar la demanda, manifestó lo siguiente:

“Asimismo, contrario a lo que la actora supone, no era obligación de la Unidad de Coordinación con Entidades Federativas notificar el documento denominado ‘Análisis, Valoración y Determinación de la Documentación de Vehículos de Procedencia Extranjera Ilegales, embargados por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas del Servicio de Administración Tributaria en el Ejercicio

Fiscal de 2008, portando placas de circulación y documentación expedida por el Gobierno del Distrito Federal', expedido el 11 de mayo de 2011, que contiene el resultado del análisis y valoración de las aclaraciones y observaciones presentadas por el Gobierno del Distrito Federal, por lo peritos autorizados por parte de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y Administración Central de Comercio Exterior del SAT, en el cual se señalaron las circunstancias debidamente fundadas y motivadas por las que se procedió al descuento de participaciones, puesto que en ninguna parte de lo estipulado en el artículo 16-A se establecen dichas obligaciones a cargo de la autoridad federal.

(...)

En el documento denominado 'Análisis, Valoración y Determinación de la Documentación de Vehículos de Procedencia Extranjera Ilegales, embargados por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas del Servicio de Administración Tributaria en el Ejercicio Fiscal de 2008, portando placas de circulación y documentación expedida por el Gobierno del Distrito Federal' (...) que contiene el resultado del análisis y valoración de las aclaraciones y observaciones presentadas por el Gobierno del Distrito Federal, por lo peritos autorizados por parte de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y Administración Central de Comercio Exterior del SAT, se señalaron las razones por las cuales se determinó qué vehículos sí eran sancionables y cuáles no.

Que en el documento referido en el párrafo anterior se resolvió lo siguiente (...)

De tal manera que la autoridad fiscal no omitió estudiar y valorar las pruebas ofrecidas por la actora, sin embargo, dichas pruebas no fueron suficientes para acreditar que los vehículos embargados se encontraban debidamente documentados (...)

En virtud de lo antes expuesto, es procedente como se solicita, declarar válidos y apegados a derecho los actos impugnados por el Jefe de Gobierno del Distrito Federal.

V. PRUEBAS Y ANEXOS

(...)

11. DOCUMENTAL PÚBLICA, consistente en copia certificada del documento denominado ‘Análisis, Valoración y Determinación de la Documentación de Vehículos de Procedencia Extranjera Ilegales, embargados por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas del Servicio de Administración Tributaria en el Ejercicio Fiscal de 2008, portando placas de circulación y documentación expedida por el Gobierno del Distrito Federal’, expedido el 11 de mayo de 2011, que contiene el resultado del análisis y valoración de las aclaraciones y observaciones presentadas por el Gobierno del Distrito Federal, por lo peritos autorizados por parte de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.’

71. Como se puede apreciar, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al contestar la demanda, sostuvo que sí elaboró un documento que contiene la resolución en la que de manera fundada y motivada se expresan las razones mediante las cuales se demuestra que procedía efectuar el descuento impugnado con motivo de que el Distrito Federal no desvirtuó las irregularidades que se le atribuyeron. Cabe precisar que dicha autoridad manifestó que no notificó el referido documento a la entidad

actora porque no existe precepto alguno que la obligue a actuar en ese sentido (cuestión que es incorrecta según quedó demostrado precedentemente). De acuerdo con lo anterior, es claro que en los autos del presente juicio obra el documento que contiene la resolución en la que se exponen las consideraciones tendentes a justificar el descuento impugnado.

72. En relación con lo anterior, conviene precisar que al escrito de contestación de demanda le recayó el proveído de seis de junio de dos mil doce (foja 1074 del expediente en el que se actúa) en el que el Ministro Instructor sostuvo lo siguiente:

“(...) se tiene al promovente con la personalidad que ostenta, de conformidad con las normas que invoca, y en términos de las constancias que al efecto exhibe, dando contestación a la demanda de juicio sobre cumplimiento de los convenios de coordinación fiscal.

Asimismo, se tiene a la autoridad promovente (...) por ofrecidas como pruebas las documentales que acompaña a su escrito de cuenta (...)

Con copia del escrito de cuenta, dese vista a la parte actora, para los efectos legales a que haya lugar:

(...)”

73. El acuerdo transcrito se notificó a la entidad actora, por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, el catorce de junio de dos mil doce, según se aprecia de la constancia que obra a fojas 1078 del expediente en el que se actúa.

74. De lo hasta aquí expuesto se aprecia que la entidad actora tuvo conocimiento de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sí emitió una resolución en la que expresó razones tendentes a demostrar la procedencia del descuento efectuado. En este sentido, lo que debió hacer la parte actora es ampliar su demanda en términos del artículo 27 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
75. En efecto, del análisis de los conceptos de invalidez contenidos en el escrito de demanda se aprecia que el motivo de inconformidad de la actora se sustenta en el hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuó una deducción en sus participaciones federales sin que hubiese emitido o, en su caso, notificado una resolución en la que de manera fundada y motivada se justificara su proceder. En congruencia con ello, si con motivo de la contestación de demanda -que se hizo del conocimiento de la actora- se aprecia que dicha secretaría sí emitió tal resolución y la exhibió en el presente juicio, es inconcuso que lo procedente era que la actora ampliara su demanda en el plazo correspondiente, de manera que al no haberlo hecho así, precluyó su derecho.
76. Lo expuesto en el párrafo anterior se robustece si se toma en cuenta que la autoridad actora estaba consciente de que la resolución en la que constara la fundamentación y motivación que sustenta el descuento impugnado podía darse a conocer durante la substanciación del presente juicio. Tan es así, que en la demanda sostuvo lo siguiente:

“Así, se niega que se hubiera emitido y notificado la resolución en que se determinó procedente el descuento de las participaciones en perjuicio de mi representada y en el que se valoraran las pruebas ofrecidas, pues se insiste, con ellas quedaron desvirtuadas las observaciones realizadas por la autoridad federal, por lo que en términos del artículo 27 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos, desde este momento me reservo el derecho para ampliar la presente demanda, si es que las demandadas exhiben la resolución en que conste el descuento de las participaciones.

77. De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, es claro que si en el juicio se exhibió la resolución cuyo desconocimiento por parte de la actora constituyó el sustento de la nulidad demandada, es incuestionable que lo procedente era que ampliara la demanda a efecto de controvertir las razones contenidas en dicha resolución.
78. Sobre el particular, debe decirse que del análisis del documento denominado ***“Análisis, Valoración y Determinación de la documentación de vehículos de procedencia extranjera ilegales, embargados por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y Aduanas del Servicio de Administración Tributaria en el ejercicio 2008, portando placas de circulación y documentación expedida por el Gobierno del Distrito Federal”***, emitido por la Administración Central de Comercio Exterior de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, se aprecia lo siguiente: a) se citan diversos fundamentos legales; b) se exponen los antecedentes del caso, entre ellos, el oficio que contiene las irregularidades advertidas y el diverso por el cual el Gobierno del Distrito Federal expuso argumentos y exhibió elementos de convicción dirigidos a desvirtuar tales irregularidades; y, c) se exponen las razones por las cuales se considera que uno de los diecisiete vehículos no resulta sancionable y los dieciséis restantes sí son susceptibles de sancionar. Cabe precisar que la parte final de dicho documento dice:

“De la documentación y aclaraciones proporcionadas por el Gobierno del Distrito Federal, se determinó el siguiente resultado:

<i>VEHÍCULOS NO SANCIONABLES</i>	
<i>Vehículos documentados indebidamente dentro del plazo mayor de 12 meses previos a</i>	<i>1</i>

<i>la fecha del embargo: Beneficio otorgado en el artículo 16-A de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos</i>	
<i>VEHÍCULOS SANCIONABLES</i>	
<i>Mismo vehículo decomisado, emplacado dentro del plazo de dos meses</i>	<i>5</i>
<i>Sin documentación comprobatoria</i>	<i>11</i>
<i>Subtotal</i>	<i>16</i>
<i>Menos vehículos permitidos conforme a la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (Art. 16-A)</i>	<i>10</i>
<i>Total de vehículos con responsabilidad por emplacamiento indebido</i>	<i>6”</i>

79. Como se ve, en la resolución de que se trata se tomó en cuenta la documentación y los argumentos expuestos por el Gobierno del Distrito Federal, sin que éste controvirtiera las razones contenidas en dicha resolución durante la sustanciación del presente juicio vía ampliación de demanda.

80. Es importante tener presente que este Tribunal Pleno no se pronuncia sobre si la citada resolución está o no debidamente fundada y motivada y, en consecuencia, si está o no ajustada a derecho. Lo único que en los párrafos anteriores se ha hecho es demostrar que, contrariamente a lo aducido por la actora, sí existe una resolución que contiene razones expresadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que están dirigidas a demostrar la procedencia del descuento cuya nulidad se demanda, sin que la actora la hubiese controvertido a pesar de que tuvo conocimiento de su existencia durante la substanciación del presente juicio.

81. En el orden de ideas expuesto, en atención a que tal resolución no fue impugnada y que todo acto administrativo goza de la presunción de validez, es inconcuso que los argumentos expuestos por la actora deben desestimarse. Lo anterior, pues,

como se vio, el único efecto que podría darse a la declaración de nulidad, conforme a tales argumentos, sería el relativo a hacer del conocimiento de la actora la resolución de que se trata, lo cual ya tuvo lugar en el presente juicio, sin que ésta haya hecho valer oportunamente sus derechos.

82. En las relatadas circunstancias, dado que la actora no hizo valer oportunamente el derecho que le asistía en el presente juicio, a saber, ampliar la demanda al advertir que la resolución cuya inexistencia o falta de notificación alegó se exhibió por la autoridad demandada, es inconcuso que debe subsistir la disminución de las participaciones federales impugnada, toda vez que la resolución en la que ésta se sustenta no fue controvertida por la propia actora pese a haber tenido la oportunidad procesal para hacerlo.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Es procedente e infundado el juicio sobre el cumplimiento de los convenios de coordinación fiscal.

SEGUNDO. Debe subsistir el descuento a las participaciones federales que le corresponden al Distrito Federal, contenido en la “Constancia de Compensación de Participaciones” de veinticinco de octubre de dos mil once.

Notifíquese; con testimonio de la presente ejecutoria y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.

Así lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

En relación con el punto resolutivo primero:

Por unanimidad de nueve votos de los señores Ministros Gutiérrez Ortiz Mena, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Aguilar

Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Pérez Dayán y Presidente Silva Meza, se aprobaron las determinaciones contenidas en los considerandos primero, segundo, tercero y cuarto, consistentes en que este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente asunto, que el juicio se presentó oportunamente, que la parte demandada cuenta con legitimación en el juicio, los antecedentes del caso, y que deben desestimarse las causas de improcedencia aducidas por la autoridad demandada, respectivamente.

Por mayoría de ocho votos de los señores Ministros Gutiérrez Ortiz Mena, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Aguilar Morales, Sánchez Cordero de García Villegas, Pérez Dayán y Presidente Silva Meza, se aprobó la determinación contenida en el considerando segundo, consistente en que el promovente cuenta con legitimación activa. El señor Ministro Valls Hernández votó en contra.

En relación con el punto resolutivo segundo:

Se aprobó por unanimidad de nueve votos de los señores Ministros Gutiérrez Ortiz Mena, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Aguilar Morales, Valls Hernández, quien se manifestó en contra de las consideraciones; Sánchez Cordero de García Villegas, Pérez Dayán y Presidente Silva Meza. El señor Ministro Valls Hernández reservó su derecho a formular voto concurrente.

El señor Ministro Presidente Juan N. Silva Meza declaró que el asunto se resolvió en los términos precisados, dejando la libertad a los señores Ministros para emitir los votos concurrentes o particulares que a sus intereses convenga. Los señores Ministros Margarita Beatriz Luna Ramos y Jorge Mario Pardo Rebolledo no asistieron a la sesión de veintitrés de septiembre de dos mil trece por estar disfrutando de su período vacacional.

Firman los Ministros Presidente y Ponente, con el Secretario General de Acuerdos, que autoriza y da fe.

P R E S I D E N T E

JUAN N. SILVA MEZA

P O N E N T E

LUIS MARÍA AGUILAR MORALES

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS

LIC. RAFAEL COELLO CETINA

Esta foja corresponde al Juicio sobre el Cumplimiento de los Convenios de Coordinación Fiscal 3/2011. Actor: Jefe de Gobierno del Distrito Federal, fallado el veintitrés de septiembre de dos mil trece, en el que se resolvió: ***“PRIMERO. Es procedente e infundado el juicio sobre el cumplimiento de los convenios de coordinación fiscal. SEGUNDO. Debe subsistir el descuento a las participaciones federales que le corresponden al Distrito Federal, contenido en la “Constancia de Compensación de Participaciones” de veinticinco de octubre de dos mil once.”*** Conste.

FMG/gec.⁴⁶

⁴⁶<http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=13459>
4

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Es de suma importancia distinguir los conceptos básicos que fueron señalados al inicio del presente trabajo, con la finalidad de que el lector comprenda la importancia que tiene el Estado a través de las distintas autoridades que fungen como órganos recaudadores, fiscalizadores y vigilantes del cumplimiento de las obligaciones, con el objetivo de que no se afecte el interés común de la sociedad.

En razón de lo anterior, se realiza un comparativo entre dos ramas del derecho las cuales son el Derecho Penal y el Derecho Penal Fiscal, este último contenido específicamente en el Código Fiscal Federal, el cual señala que ante el incumplimiento de la norma, el individuo que infrinja la Ley, será sanciona con una pena por parte del Estado, esto con la finalidad de asegurar el eficaz funcionamiento de la actividad del Estado o dicho de otra manera es la rama del derecho administrativo que vigila que los individuos que integran la sociedad no causen lesión de los intereses financieros del Estado, teniendo como consecuencia una sanciona penal determinada.

SEGUNDA.- Como toda relación entre los individuos y el estado se entiende como una relación de supra a subordinado, es importante llevar a cabo una correcta interpretación de la ley y además conocer cuáles son las facultades con las que cuentan las autoridades administrativas para vigilar y sancionar el incumplimiento de la norma.

Diferenciando entre las facultades de las autoridades administrativas y cuál es la única autoridad que se encuentra investida constitucionalmente, para prevenir, investigar y sancionar las conductas previstas como delitos que en este caso corresponde única y exclusivamente al Ministerio Público de la Federación y sus auxiliares.

TERCERA.- La observancia obligatoria de las conductas en que pueden incurrir los individuos ubicándolos en un supuesto de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, además de que el desconocimiento de la norma nos los exime de su cumplimiento, por ello la importancia de especificar los delitos que se prevén en dicho ordenamiento, en donde se detallan de manera precisa y oportuna.

CUARTA.- Con el caso práctico queda demostrada la hipótesis planteada en el proyecto de investigación, en virtud de que al no estar reunidos todos los delitos previstos por la Ley en un solo Código, tiene como consecuencia el generar confusión e incertidumbre jurídica para el ciudadano en su calidad de gobernado y no solamente los mexicanos que cuenten con una obligación contributiva a favor del estado mexicano, incurran en actos o ilícitos que son de su desconocimiento y apreciación directa ya que si bien es cierto, en la actualidad se encuentran estipulados una serie de delitos e ilícitos en materia fiscal en la ley especial de la materia, pues también lo es que la sociedad en general puede incurrir en un desconocimiento involuntario que no le permite conocer a ciencia cierta tales hechos y conductas que aunque no sea su voluntad actuar ilícitamente, pueden incurrir en un delito fiscal del cual no podrán alegar un desconocimiento, recordando la máxima del derecho que nos señala que: el desconocimiento de la ley no exime de su cumplimiento.

PROPUESTA.

El presente investigación tiene como finalidad que se incorpore el Capítulo II del título IV del Código Fiscal de la Federación denominado de los Delitos Fiscales, al Código Penal Federal con el objeto de que todos los ciudadanos en su calidad de gobernados puedan conocer los delitos fiscales, simple y sencillamente con leer o investigar dentro del Código Penal Federal, sin necesidad de buscar en una Ley especial como lo estipula actualmente en su artículo 6°, en virtud de que esto hace aún más difícil la labor del ciudadano ante el desconocimiento de las leyes especiales, con la incorporación el capítulo en comento facilitaría el conocimiento de los delitos fiscales para los gobernados y con esto se podría evitar se ubiquen en un delito fiscal y esto los lleve a tener una doble sanción, siendo estas administrativas por un lado y por otro lado una pena que inclusive puede llegar hasta la privación de la libertad.

Es importante reconocer que entre más claridad y precisión se le dé al ciudadano, más fácilmente podrán tomar conocimiento de aquellas acciones tipificadas como ilícitas penalmente, pero ya de una manera específica de un tipo penal fiscal, encontrándolo en la normatividad más pertinente, que para la óptica del investigador resulta ser el Código Penal Federal, y no remitirse a una legislación especial.

BIBLIOGRAFÍA.

- ACOSTA ROMERO, Miguel, *Compendio de derecho administrativo*, 4ª. ed., México, Porrúa, 2003.
- Teoría general del derecho administrativo*, 8ª. ed., México, Porrúa, 1988.
- BECERRIL HERNANDEZ, Mario, *Facultades de comprobación, procedimiento administrativo en materia aduanera y medios de impugnación*, 2ª. ed., México, Taxx, 2011.
- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAR, Raúl, *Derecho penal mexicano*, 20ª. ed., México, Porrúa, 1999.
- CHÁVEZ CHÁVEZ, José Luis, *La relación tributaria entre el estado y los contribuyentes en México*, México, Michoacanas, 2010.
- CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios de derecho tributario*, México, Isef, 2001.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 16ª. ed., México, Porrúa, 1990.
- DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de derecho*, 37ª. ed., México, Porrúa, 2008.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Elementos de derecho administrativo*, 2ª. ed., México, Limusa, 2005.
- *Principios de derecho tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2012.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Derecho administrativo y administración pública*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2009.
- GARCIA RAMIREZ, Sergio y ADATO DE IBARRA, Victoria, *Prontuario de derecho procesal penal Mexicano*, 7ª. ed., México, Porrúa, 1993.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2010.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Procedimiento administrativo federal*, 4ª. ed., México, Porrúa, 2006.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Curso de derecho tributario*, México, Taxx, 2014.
- JUÁREZ ARELLANO, Magaly, *El juicio fiscal*, México, Gasca Sicco, 2008.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el tribunal fiscal de la federación*, 4ª. ed., México, Porrúa, 1997.

MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho fiscal aplicado*, México, Mc Graw-Hill, 2008.

MATÍNEZ LÓPEZ, Luis, *Derecho fiscal mexicano*, Impresos Selectos, México, 1962.

MICHELL, Ambrosio, *Delitos aduaneros*, México, Porrúa, 2012.

----- *Derecho penal fiscal*, México, Porrúa, 2012.

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, *Curso de derecho penal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2001.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho procesal fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2011.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012.

OSORIO Y NIETO, César Augusto, *La averiguación previa*, 17ª. ed., México, Porrúa, 2007.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, 6ª. ed., México, Trillas, 2012.

SANCHEZ LEON, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, 7ª. ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986.

SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., *Los medios de impugnación en materia administrativa*, 10ª. ed., México, Porrúa, 2012.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Manual del justiciable materia administrativa*, 11ª. ed., México, Poder Judicial de la Federación, 2012.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Manual del justiciable materia penal*, 11ª. ed., México, Poder Judicial de la Federación, 2012.

TORRES LOPEZ, Mario Alberto, *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, México, Porrúa, 2010.

URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los impuesto en México régimen jurídico*, 3ª. ed., México, Taxx, 2011.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010.

ZAMBRANO BRAMBILA, Hiram, *Interpretación jurídica tributaria*, México, Porrúa, 2009.

ZAMORA JIMÉNEZ, Arturo, *Cuerpo del delito y tipo penal*, México, Ángel, 2000.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Aduanera

Código Fiscal Federal

Código Penal Federal