

LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y LOS DELITOS DE NATURALEZA FISCAL

Beatriz MOGUEL ANCHEYTA

SUMARIO I. *Introducción.* II. *Reforma al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.* III. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

El trabajo de legislación en cuanto a la materia penal concierne ha sido importante en el presente sexenio, llegándose incluso a sustanciales reformas a nivel constitucional, con su repercusión en la codificación federal. Sin embargo, es un signo del trabajo legislativo actual, realizar modificaciones a las leyes, desde sólo un punto específico de la materia, sin considerar que las normas legales no afectan sólo un ámbito material, sino que tienen repercusión en toda la vida humana. Visto simplemente lo antes dicho podría resultar demagógico o un concepto moral vacío o dogmático: nada de eso. Las normas jurídicas forman parte de un todo humano formal, como engranes de una maquinaria o elementos de un sistema, que les da una naturaleza interdependiente: toda modificación que se haga dentro de un órgano, traerá repercusiones en la salud de todo el organismo del enfermo. El derecho participa de normas interrelacionadas, no aisladas, y es evidente que cada vez que se haga un cambio (aunque sea mínimo) en una materia, debe voltearse a ver alrededor y predecir de qué forma ese cambio afectará a otras materias ajenas, pero propias del mismo sistema, lo que generalmente no se cuida al momento de introducir elementos nuevos. Este es el gran error de la legislación.

Tratándose de delitos fiscales, el problema es bien palpable. Por un lado, nos encontramos con una materia de tipo administrativo, como es la fiscal, con una filosofía (preferiría llamarla *línea política*) de recaudación de riqueza de los gobernados para coadyuvar al gasto público, que en última instancia, regresará a éstos a través de bienes y servicios, mecanismos con el que se pretende redistribuir la riqueza en forma más equitativa que en la que se halla. Al menos este es el principio legal y moral de la facultad impositiva y como este ensayo no está encaminado a analizar la legitimidad de dicha función, ni su justificación histórica o política o social, o su contenido demagógico o el cumplimiento en sus fines, etc., prefiero partir de tal premisa, que forma parte del "deber ser", pero que finalmente es la explicación última de la legislación a que me refiero. Por parte del gobierno entonces, se encuentra la finalidad de recaudar la mayor riqueza posible y esto se obtiene de varias formas, ya sea aumentando las contribuciones, aumentando el número de contribuyentes, mejorando los mecanismos de recaudación, o bien haciendo mezclas de todos estos procedimientos. Para efectos de este ensayo, me interesa particularmente la última de las hipótesis mencionadas: los esfuerzos del gobierno para aumentar la eficacia en la recaudación.

Una de las formas por las que el gobierno siempre se ha inclinado para "motivar" el ánimo de los contribuyentes a pagar sus contribuciones, es el actualmente denominado "terrorismo fiscal". No quiero referirme al término de manera seria y formal, porque legalmente no existe, pero en la vida común, se traduce en una verdadera persecución hacia el contribuyente, con una constante amenaza (de ninguna manera sutil, más bien abierta, provocativa y retadora), con la oferta incondicional de ser perseguido legalmente hasta sus últimas consecuencias, con tal de que se pague el adeudo al erario. Cuando no exista una correcta y fundada justificación moral, la fuerza y el poder son los mecanismos coercitivos al alcance. La tipificación como delitos, de las conductas elusivas y evasivas de pago de impuestos (u otras contribuciones) se ha erigido como el medio ideal de "motivación", a través del temor a la sanción. La dureza de los procedimientos, la imagen de poder, de inflexibi-

lidad, de prepotencia y de misterio en cuanto al acceso por parte de las autoridades, a una inimaginable e inagotable red de información, aunado a la publicidad gubernamental sobre las consecuencias del incumplimiento ("déle la espalda al contrabando", "si no cumples con Lolita, tendrás dolores", "advertencias del inspector Justo Morales", "pague, no pague consecuencias"), son los elementos encargados de influir en el ánimo de los ciudadanos el temor ante la sanción. Es común que la tendencia sea convertir en delictivas actividades y conductas que antes no lo eran, en una carrera inacabable: por un lado, los gobernadores ejerciendo su creatividad para salvar la mayor utilidad monetaria posible, por el otro, el fisco bloqueando los caminos y buscando el supuesto normativo para aumentar el ingreso fiscal, tratando de crear más medios para atraparlos y más mecanismos coercitivos para cobrarles.

II. REFORMA AL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

De las reformas sustanciales realizadas a diversas leyes impositivas a principios de este año, bajo la típica "miscelánea" de enero, destaca con importancia, la sufrida por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación. Dicho numeral establecía solamente los delitos que se perseguían por querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo los previstos en los numerales 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114. 115 bis (la reforma suprimió este último artículo). La modificación consistió en la adición del segundo párrafo, que establece ahora, que la querrela debe formularse: "Independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado".

Como puede verse, se trata de la intención de aumentar la eficacia en la recaudación, a decir de la exposición de motivos del ejecutivo federal sobre las reformas, iniciativa recomendada, al parecer, por parte de asesores del gabinete económico o consultores externos especializados en materia fiscal, pero por lo mismo, ajenos al conocimiento de los principios y garantías existentes en materia penal. Aquí es donde viene a cuenta lo

dicho al principio de este texto: las reformas se hacen por especialistas en la materia, se aprueba con criterios rectores de la materia, se obedece a los intereses propios de la materia y se olvida su repercusión en otras materias. En este caso, se advierte claramente el interés político sobre el jurídico penal, ya que de un solo plumazo y sin justificación alguna, la reforma dicta que no es necesario concluir el procedimiento administrativo para formular la querrela. Es notorio el interés de la autoridad hacendaria en su búsqueda contra la impunidad, pero el problema es que al hacerlo se mete con una cuestión que corresponde al ámbito del derecho penal, como es la querrela.

La querrela, es un requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal; dicho de otra forma, es el elemento previo indispensable que debe agotarse antes de que el Ministerio Público realice la consignación. Dentro de la averiguación previa, existen múltiples actuaciones que el órgano investigador debe desarrollar para reunir las pruebas que acrediten los elementos del tipo del delito de que se trata; dentro de estas actuaciones, hay algunas netamente jurídicas como es la adecuación de la conducta a algún supuesto normativo, hay otras de tipo humano, como el recabar declaraciones de testigos, de la víctima, del propio acusado, pero hay otras también de tipo estrictamente técnico, como son los peritajes en diversas materias. Estas actuaciones no son propiamente requisitos de procedibilidad, como la querrela, pero sí son actividades de investigación, que por pura prelación lógica, se deben de desahogar, a fin de descubrir la existencia o no de un delito.

Ahora bien, en la relación con algunos delitos fiscales, también existe el requisito de procedibilidad de la querrela, así como también, actuaciones de averiguación, tendientes a descubrir la existencia de un delito. La autoridad hacendaria no adivina los ilícitos, sino que cuenta también con medios de investigación para descubrir fraudes al fisco. Estos medios se concretan en procedimientos de naturaleza administrativa, como son los procedimientos de aclaración, de consulta por parte de los contribuyentes, de reconsideración oficiosa sobre sus propias resoluciones, de revisión de contabilidad de deudores fiscales, de visitas domiciliarias, de recabar informes de

terceras personas, hacer compulsas o revisiones de gabinete, de formular determinaciones presuntivas o liquidaciones, etcétera. Es obvio que dentro de estos procedimientos, la autoridad hacendaria se apoya en peritos, en cotejo de documentación, y otras técnicas a fin de determinar la veracidad de una declaración, de un libro, registro, asiento contable, etcétera. La autoridad hacendaria debe pues sujetarse a estos procedimientos para dilucidar si existió o no una conducta delictiva, de tal modo que lógicamente debe agotarlos previamente hasta su conclusión, para poder formular la querrela correspondiente (o la denuncia también, tratándose de los delitos que se persiguen de oficio). Estas actuaciones tienen el mismo valor que las realizadas por la policía judicial y se pone a disposición del Ministerio Público para que éste formule acción penal (art. 42, fracción VIII).

Existe un artículo, el 93 del CFF, que menciona que en cuanto la autoridad hacendaria tenga conocimiento de un delito debe denunciarlo enseguida, refiriéndose sólo a los que se persiguen de oficio. No obstante ello, considero que es aplicable a todo tipo de delitos, pues es evidente que como autoridad, está obligada a dar conocimiento de la presencia de un ilícito en cuanto lo reconozca. Pero aquí se llega al punto crucial: para denunciar (o querrelar de) un delito, se requiere primero tener conocimiento de ese delito; para saber de la existencia de ese ilícito, primero debe realizarse la investigación al respecto. Pero la autoridad hacendaria no goza de los medios de investigación con los que cuenta el Ministerio Público. Cabe recordar que las autoridades sólo pueden hacer aquello que les está permitido o exigido, no más. Así que la autoridad recaudadora no puede llevar a cabo la investigación, *sino sujetándose a los procedimientos que le están expresamente autorizados* y ésta es una primera garantía constituida en favor del gobernado. Un inspector de Hacienda no puede llegar al domicilio fiscal solicitando la exhibición de documentos si no cuenta con una orden de visita, fundada y motivada, de autoridad competente.

Esa no es la única cortapisa que tiene la autoridad fiscal, pues no sólo tiene que sujetarse a los procedimientos estableci-

dos en la ley, sino de hecho y legalmente, está obligada a culminar hasta la consecuencia final, el procedimiento que esté llevando a cabo en cierto momento. Esta es una segunda garantía, porque no se trata de un proceso fragmentado de actuaciones diferentes, no; se trata precisamente de un mecanismo único de investigación, que debe desembocar en un resultado final, que es lo único que sí constituye una resolución en contra del visitado, como establece la tesis del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (publicada en el tomo X, correspondiente a julio de 1992 del Semanario Judicial de la Federación, pág. 328), de rubro: *ACTA FINAL DE AUDITORÍA. ES UNA RESOLUCIÓN FISCAL. DE CONFORMIDAD CON LAS REFORMAS AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTES A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA.*

En forma complementaria, existe otra tesis del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito publicada en el tomo XII relativo al mes de octubre de 1993, página 512 del Semanario Judicial de la Federación, que dice: *VISITAS DOMICILIARIAS. ENTRE EL LEVANTAMIENTO DEL ACTA PARCIAL Y EL ACTA FINAL QUE DEBE LEVANTARSE PARA PRECISAR EL DESACATO AL REQUERIMIENTO DE EXHIBICIÓN DE DOCUMENTOS, DEBEN TRANSCURRIR CUANDO MENOS LOS QUINCE DÍAS QUE ESTABLECE EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTICULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.* Del examen armónico e integral de los artículos 40, fracción II, 85, fracción I, 42 fracciones II y III y último párrafo, y 46, fracciones I y IV del Código Fiscal de la Federación, se concluye que cuando en el desarrollo de una visita ordenada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que un contribuyente ha cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas..., los visitadores levanten un acta parcial para hacer constar la concreta omisión en que pudo incurrir el visitado de exhibir ciertos documentos requeridos por los primeros con motivo de la primera visita domiciliaria, la autoridad administrativa

debe levantar un acta final, para los únicos efectos del cumplimiento consignado en el acta parcial y en su caso su sanción, si la omisión no se consigna en el acta final que se lleve a cabo por cuanto *al objetivo propio y principal* de la visita, entre el levantamiento del acta parcial y del acta final que, en su caso, se levante para el solo efecto de precisar el desacato al requerimiento de exhibición de documentos, deben transcurrir cuando menos los quince días que establece el segundo párrafo de la fracción IV del aludido artículo 46 del Código Fiscal de la Federación. De no observarse este procedimiento *se infringiría en perjuicio del visitado la garantía de audiencia*, al no permitirle ofrecer las pruebas que estime conducentes para desvirtuar la omisión que se le atribuye, pues el párrafo final de la referida fracción IV de este último precepto legal, dispone que "Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final, el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia, o no señala lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad", sin que el mismo precepto legal distinga las actas parciales relativas al objeto específico de la visita, de aquellas que tengan por objeto hacer constar una concreta omisión del particular de exhibir documentos relacionados con la propia visita domiciliaria. Además, no sería jurídico que el Tribunal Fiscal, en el juicio de nulidad correspondiente, examinara de primera mano pruebas no analizadas o no ofrecidas en el procedimiento administrativo.

De lo anterior, se desprende una cuestión importantísima: el procedimiento de visita, principia con el acta inicial, en donde se previene el objetivo de la visita, de ahí, se van levantando actas parciales, en donde se hace constar el resultado de las actuaciones que se van practicando, cuando parece que ya no existe ninguna actuación que desahogar, se levanta la última acta parcial, en donde se debe hacer una declaratoria formal por parte de la autoridad visitadora, respecto de las omisiones e irregularidades que encontró, acta que debe notificársele al visitado. A partir del momento de la notificación, el contribuyente contará con quince días (por cada ejercicio revisado o

fracción, sin que en total excedan de cuarenta y cinco), para comparecer a alegar, exhibir pruebas, libros, registros o documentos, a fin de desvirtuar la presunción que se ha generado en su contra. Si transcurren esos quince días sin que lo haga, se entenderá que consintió las observaciones. Si exhibe pruebas, deberán ser estudiadas por la autoridad fiscal y en ambos casos, se emitirá el acta final, en donde se hará la declaratoria definitiva, sobre si el quejoso incumplió o no con sus obligaciones fiscales. De lo anterior, se desprenden varias cuestiones:

1o. Sólo el acta final de visita, constituye una resolución para efectos del amparo. A contrario sentido, las actas parciales sólo tienen un carácter provisional y los hechos que en ellas se contienen, son meramente presuntivos y no generan certeza, en primer lugar, porque son unilaterales, ya que sólo la autoridad ha obtenido los datos y admiten prueba en contrario; en segundo lugar, porque incluso existe una sanción hacia la autoridad, en que las actuaciones dentro de la visita pueden quedar nulas si no se levanta el acta de observaciones o el acta final, dentro de un lapso de nueve meses contados desde el inicio (art. 46 último párrafo CFF). Luego entonces, no puede formularse una querrela contando sólo con el acta inicial o con actas parciales, porque se estaría basando en simples presunciones, y en información inconclusa.

2o. El acta final es la que tiene efectos declarativos, sobre la situación fiscal del contribuyente. Sólo en el acta final puede establecerse si el visitado incurrió o no en omisión de obligaciones hacendarias y en su caso, si cometió delitos fiscales, por lo tanto, el acta final es el requisito técnico indispensable para saber si hay o no posible delito y poder formular la querrela.

3o. El procedimiento de visita otorga al visitado un derecho de audiencia, en el que puede ofrecer pruebas, y ésta es una garantía constitucional, que debe respetarse a pesar de cualquier interés social, que anime la recaudación, por lo tanto, la visita debe concluirse, dando oportunidad al contribuyente de ser escuchado. Es verdad que tratándose de delitos en general,

la comparecencia y declaración del inculpado no es necesaria para realizar la consignación, ni para emitir una orden de aprehensión y es que en la averiguación previa penal, no se establece una garantía de audiencia, en cambio en el caso del procedimiento de visita sí se otorga al gobernado y por tanto, debe respetarse.

Me he referido hasta ahora al procedimiento de visita, por ser bastante común, pero si llegara a existir, por ejemplo, una determinación presuntiva de contribuciones omitidas, la autoridad hacendaria debe notificarlo así al visitado y a partir de entonces, éste contará con quince días (prorrogables por el mismo lapso) para corregirse, pagando los adeudos. Aquí la garantía de audiencia opera incluso para dar una solución definitiva al problema.

De lo antes dicho, se puede hacer la siguiente aclaración: es verdad que el acta final de la visita, tiene el carácter de resolución para efectos del amparo, por ser la que causa el agravio directo en la persona del visitado, al señalarlo como omiso en el cumplimiento de sus obligaciones y ser la pauta para el inicio del procedimiento administrativo de ejecución. Pero ello de ninguna manera significa que tenga el carácter de verdad histórica incontrovertible y falta en contra del inculpado. Una vez deducida la querrela, es evidente que el procesado contará con una garantía mínima de defensa y con un periodo de instrucción, dentro del juicio, en que podrá presentar pruebas para desvirtuar los hechos que se le imputan y esto ya cae dentro del derecho de audiencia del proceso penal, pero cuidado, nunca este derecho de defensa, debe sustituir al que debe otorgar la autoridad hacendaria dentro del procedimiento de visita, se trata de autoridades distintas y de procedimientos distintos, con resultados a actos distintos, que tienen afectaciones diferentes en el ámbito de derechos personales y patrimoniales del gobernado. En este orden de ideas, el CFF establece diversos supuestos por los que las pruebas que se recaban no son tan concluyentes; los hechos afirmados en los dictámenes de contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, se presumen ciertos, pero admiten prueba en contrario;

incluso las opiniones o interpretaciones de los peritos, no obligan ni a las autoridades fiscales (art. 52); la determinación presuntiva de contribuciones omitidas también admite la prueba en contrario (art. 58); los datos que la autoridad recabe de la contabilidad del auditado, las cuentas o registros de movimientos bancarios y comerciales, los inventarios y demás instrumentos, deben ser analizados, y también se presumen correspondientes a las actividades del gobernado, salvo prueba en contra (art. 59); así como también, los informes recabados por parte de terceras personas (art. 62) y estas pruebas en contrario pueden presentarse tanto dentro del procedimiento administrativo, como dentro de los recursos y juicios ante la autoridad administrativa, y también ¿por qué no?, durante el proceso penal.

III. CONCLUSIÓN

En conclusión, considero que el procedimiento de visita, así como cualquier otro que prevengan las leyes fiscales, deben ser concluidos antes de la formulación de la querrela, por las razones expuestas: por prelación lógica, pues no se puede acusar de delito a alguien sino cuando haya certeza de que tal delito existe; por requerimientos técnicos pues es el medio de investigación con que cuenta la autoridad hacendaria, para descubrir los actos delictivos; porque los hechos que en ellos se descubren no son definitivos, sino hasta el acta final; porque las pruebas recabadas admiten siempre prueba en contrario y porque en el propio procedimiento se contiene una garantía de audiencia, que debe ser respetada, a costa de cualquier otro interés metajurídico.

En tal virtud, la reforma al artículo 92 del CFF, antes descrita, la considero inconstitucional por conculcar lo dispuesto en los artículos 14 y 16 constitucionales. El amparo tendrá por efecto, entonces, declarar la inconstitucionalidad de la reforma, en consecuencia, también del acto de aplicación y anularlo. Si se trató de una orden de aprehensión o auto de formal prisión, la autoridad investigadora podrá requerir que se recabe correctamente la querrela y allegándose nuevos elementos, podrá

ejercitar nuevamente acción penal; pero si ya se llevó a cabo un juicio y se dictó sentencia, el inculcado no podrá ser juzgado dos veces por los mismos hechos y deberá quedar en absoluta libertad.