



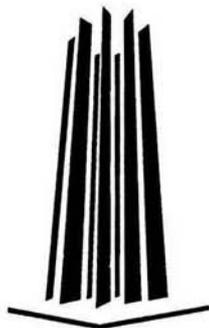
# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
CAMPUS ARAGÓN

**“NECESIDAD DE IMPONER UN TERMINO PARA QUE  
LAS AUTORIDADES FISCALES HAGAN DEL  
CONOCIMIENTO DE LA AUTORIDAD JUDICIAL EL  
MONTA A QUE ASCIENDE EL CREDITO FISCAL Y SI  
ESTE SE ENCUENTRA CUBIERTO O GARANTIZADO  
PARA QUE PROCEDA LA CONDENA CONDICIONAL  
EN LOS DELITOS FISCALES”**

**T E S I S**  
**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :**  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
**P R E S E N T A :**  
**JULIETA MORA FLORES**

**ASESOR : LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVAN**



**MÉXICO**

**2004**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## AGRADECIMIENTOS

**A mi padre:**  
**Enós Mora Chávez**

Por enseñarme que no hay riqueza más grande que el estudio constante y consecuentemente la superación profesional y personal, por ese carácter y esa actitud ante la vida.

**A mi madre:**  
**Julieta Flores Fragoso**

Se que nadie como tú cree en mi, gracias por esperar con paciencia este momento y por compartirlo conmigo. Te amo.

**A mis tíos:**

Muy en especial a **Bricia Mora**, por apoyarme incondicionalmente y por tener un corazón enorme en el que me siento incluida, por darme los consejos que seguramente mi madre me diría.

A mi tío **Magdiel Mora**, por sus consejos y su apoyo. Igualmente a **Carlos Merchand**.

**A mi hermano Enoch:**

Por ser de los pilares en que mis padres y yo sostenemos nuestra alegría y nuestro amor por la vida.

También gracias a tu pequeño **Alan** por ser un tremendo sol para mí.

**A Andross:**

Por impulsarme cada día para realizar este trabajo, por la ayuda moral en todo momento.

**A mis primos: Magdiel, Bricia, Claudia, Alicia y Elba.**

Por ser mis confidentes y permitirme compartir desde las emociones más simples hasta los momentos más relevantes en cada una de nuestras vidas.

**A mis amigos:**

**Graciela, Magali, Cristian, Julian Berenice, Nora y Noé.**

Por tener siempre las palabras adecuadas para robarme sonrisas en tiempos difíciles.

**A mi asesor Lic. Gustavo Jiménez Galván:**

Por el tiempo dedicado, por escucharme y ser mi guía. Para usted mi admiración y respeto infinito.

**A la Universidad Nacional Autónoma de México.**

Institución realizadora de sueños, por contagiar con su espíritu de lucha y superación, por ser la máxima representación de pluralidad de pensamientos.

**NECESIDAD DE IMPONER UN TERMINO PARA QUE LAS AUTORIDADES FISCALES HAGAN DEL CONOCIMIENTO DE LA AUTORIDAD JUDICIAL EL MONTO A QUE ASCIENDE EL CREDITO FISCAL Y SI ESTE SE ENCUENTRA CUBIERTO O GARANTIZADO PARA QUE PROCEDA LA CONDENA CONDICIONAL EN LOS DELITOS FISCALES**

**INDICE**

**INTRODUCCION.....I**

**CAPITULO I MARCO CONCEPTUAL**

1.1 Infracción.....1  
1.2 Delito.....2  
    1.2.1 Delitos especiales.....5  
    1.2.2 Delitos fiscales.....6  
1.3 Crédito fiscal.....8  
1.4 Accesorios, gastos de ejecución, multas y recargos.....10  
1.5 Condena condicional.....12  
1.6 Autoridad Judicial.....15  
1.7 Autoridad Administrativa.....17  
1.8 Embargo precautorio.....18

**CAPITULO II MARCO LEGAL**

2.1 Análisis del párrafo primero, del artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....21  
2.2 Análisis jurídico del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....25  
2.3 Análisis jurídico de los artículos 17-A, 94, 101 y 141, del Código Fiscal de la Federación.....29  
2.4 Análisis jurídico del artículo 90 del Código Penal Federal.....49

**CAPITULO III EXEGESIS JURIDICA DE TESIS JURISPRUDENCIALES**

3.1 "CONDENA CONDICIONAL, PROCEDENCIA DE LA. DELITOS FISCALES". Sustentada por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito...64  
3.2 "SUSTITUCION DE LA PENA DE PRISION TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES". Sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito.....68

3.3 "DELITOS FISCALES. PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCION Y CONMUTACION DE SANCIONES O CULQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS". Sustentada por la Primer Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	71
--	----

**CAPITULO IV NECESIDAD DE IMPONER UN TERMINO PARA QUE LAS AUTORIDADES FISCALES HAGAN DEL CONOCIMIENTO DE LA AUTORIDAD JUDICIAL EL MONTO A QUE ASCIENDE EL CREDITO FISCAL Y SI ESTE SE ENCUENTRA CUBIERTO O GARANTIZADO PARA QUE PROCEDA LA CONDENA CONDICIONAL EN LOS DELITOS FISCALES**

4.1 El papel de la Autoridad Administrativa Fiscal en los delitos fiscales.....	76
4.2 Momento en que el crédito fiscal queda cubierto o garantizado.....	88
4.3 Importancia de que se haga constar en autos de un proceso penal que el crédito fiscal se encuentra cubierto o garantizado.....	91
4.4 La sentencia y procedencia de la condena condicional en los delitos fiscales.....	93
4.5 Adición al artículo 101 del Código Fiscal de la Federación en el cual se imponga a la Autoridad Fiscal un término para que manifieste documentalmente y haga del conocimiento de la Autoridad Judicial que el interés fiscal se encuentra satisfecho o garantizado.....	97

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>103</b>
--------------------------	------------

<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>107</b>
--------------------------	------------

## INTRODUCCION

La libertad es uno de los derechos fundamentales e inherentes del ser humano, asimismo, su seguridad jurídica, el artículo 17 Constitucional en su segundo párrafo establece: "Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial...".

Este trabajo de investigación propone la agilización de la administración de justicia tratándose de delitos fiscales.

Cuando un infractor a la ley fiscal-penal desee disfrutar de los beneficios penales, se presentan requisitos especiales, derivado de la intervención de la autoridad administrativa fiscal, ya que será ésta la encargada de imponer la sanción económica y hacerla efectiva, por la infracción fiscal cometida; sanción que de ninguna manera está permitida aplicar a la autoridad judicial.

Un sentenciado por delito fiscal, debe, además de cumplir con los requisitos establecidos en el Código Sustantivo en materia penal, garantizar el crédito fiscal, es ahí donde surge nuestro tema, nuestra propuesta, en la necesidad de imponer un término a las autoridades fiscales para que hagan del conocimiento de la autoridad judicial el monto a que asciende el crédito fiscal y si éste se encuentra cubierto o garantizado, lo anterior con la finalidad de que proceda la condena condicional en los delitos fiscales, de tal manera que no se limite al Juez al momento de otorgar el referido beneficio y consecuentemente no se restrinja al sentenciado para gozar del mismo.

En el primer capítulo, se estudian los conceptos básicos que utilizaremos a lo largo del trabajo de tesis y que permitirán una mejor comprensión de la misma.

En el siguiente capítulo se hace un análisis de los dispositivos que se relacionan de manera directa con el tema.

En el tercer capítulo haremos una exégesis jurídica de las tesis jurisprudenciales en contradicción, que dieron origen a la siguiente pregunta ¿Quién tiene la obligación de hacer del conocimiento de la autoridad judicial

que el crédito fiscal se encuentra garantizado o cubierto y con que término cuenta para hacerlo?; y finalmente en el capítulo cuarto estudiaremos el papel que juega la autoridad administrativa fiscal en los delitos fiscales, la importancia que representa que el crédito fiscal se garantice o se cubra y lo relevante que resulta de que en el menor tiempo posible se haga constar en autos, para la procedencia y disfrute de la condena condicional.

## CAPITULO I

### 1.1 INFRACCION FISCAL

La palabra infracción se deriva del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de la ley. Conocida también como contravención, falta, ilícito administrativo. En términos generales, la infracción: es el acto u omisión que viola lo preceptuado por disposiciones administrativas.

El diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM al respecto dice lo siguiente: “Es la contravención a normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión”.<sup>1</sup>

La infracción en sentido fiscal es definida por Sergio Francisco de la Garza al exponer: “La infracción o violación tributaria, es decir, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario”<sup>2</sup>

“Se entiende por infracción todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que las disposiciones fiscales ordenan o efectuar lo que las mismas prohíben”.<sup>3</sup>

Las definiciones anteriores son muy claras al explicar que es la infracción fiscal; sin embargo, la que consideramos más adecuada es la que propone García Domínguez, quien al respecto señala: “La Infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de que es responsable una persona individual o colectiva que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración”.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, I-O, tercera edición, Porrúa, México 1989, Pág. 1710-1711.

<sup>2</sup> *Derecho Financiero Mexicano*, Decimoctava edición, Porrúa, México, 1994, Pág. 891.

<sup>3</sup> FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, MacGrawhill, México, 1999, Pág. 331.

<sup>4</sup> *Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal Penal*, Cárdenas Editores, México, 1980, Pág. 73.

Podemos desprender de todo lo anterior que, para que estemos en presencia de una infracción, necesariamente debe de existir:

- a) Una conducta ya sea de acción o de omisión;
- b) Tal conducta debe estar descrita en la ley ;
- c) Violar lo que la misma dispone;
- d) La conducta debe ser reprochable a alguna persona sea física o moral;<sup>5</sup>
- e) La sanción debe ser en sentido económico, y debe ser juzgada (la infracción) por la autoridad administrativa.

En materia fiscal las obligaciones impuestas son de carácter sustantivo (dar) y formal (hacer, no hacer y tolerar), por lo tanto, al violar lo preceptuado por las normas jurídicas fiscales, estaremos realizando una infracción. Cabe señalar que el órgano encargado para sancionar la infracción es el órgano Administrativo, y que dicha sanción es en sentido económico.

Esto es, una infracción fiscal es el incumplimiento a los deberes impuestos en la ley fiscal.

El Título IV del Código Fiscal de la Federación, artículos 70 a 91 regula las infracciones y las sanciones correspondientes en caso de que se incurra en alguno de los supuestos que señala la propia ley.

## 1.2 DELITO

“La palabra delito deriva del verbo latino *delinquere*, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la Ley.”<sup>6</sup>

En la legislación penal, el artículo 7° del Código Penal Federal lo define como el “Acto u omisión que sancionan las leyes penales”. Sin embargo, dicha definición ha sido muy criticada ya que ciertamente existen circunstancias en que se puede prescindir de la pena, tal es el caso en que el juez puede absolver al sujeto activo

---

<sup>5</sup> Compárese con los delitos, ya que en estos únicamente las personas físicas son sujetos activos.

<sup>6</sup> CASTELLANOS TENA, Fernando, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, Trigésima séptima edición, Porrúa, México 1997, Pág. 125

de un delito, y no por eso desaparece éste; tan es así que el artículo 55 del Código Penal Federal establece:

“Cuando por haber sufrido el sujeto activo consecuencias graves en su persona o por su senilidad o su precario estado de salud, fuere notoriamente innecesaria e irracional la imposición de una pena privativa o restrictiva de libertad, el juez, de oficio o a petición de parte motivando su resolución, podrá prescindir de ella o sustituirla por una medida de seguridad. En los casos de senilidad o precario estado de salud, el juez se apoyará siempre en dictámenes de peritos”.

Por lo que no se puede tomar como elemento único y básico de un delito el hecho de estar sancionado con una pena.

En la doctrina existen infinidad de definiciones de delito, sin embargo, para evitar problemas de discusión doctrinal citaremos las que consideramos más relevantes:

Para Carrara es “La infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso”<sup>7</sup>.

Lo que se puede desprender de la citada definición son los siguientes elementos:

- a) Debe violarse una ley previamente establecida.
- b) Dicha ley tutela un bien jurídico.
- c) La violación se realiza a través de una conducta.
- d) La conducta debe ser realizada por una persona física (recuérdese que únicamente las personas físicas podemos ser sujetos activos de un delito).
- e) Y la persona que realiza el ilícito comprenda el carácter antijurídico de su comportamiento.

Para Cuello Calón “Es la acción humana antijurídica, típica, culpable y punible.”<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Citado por CASTELLANOS TENA Op. Cit. Pág.126.

Cuello Calón, al hacer referencia a la acción lo hace en sentido lato; esto es, se refiere también al aspecto negativo de la conducta (omisión), coincide con Carrara en que la conducta debe ser humana. Además, señala que debe ser contraria a la ley y que la conducta realizada debe encuadrarse a lo descrito en la norma jurídica. Y mientras Carrara se refiere a la imputabilidad, Cuello Calón establece en su definición a la culpabilidad (responsabilidad) como elemento del delito, lo que considero más adecuado, ya que la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad no así del delito, y dicha conducta debe ser acreedora de un castigo.

Al tener como base las definiciones transcritas con antelación, podemos decir que el delito es la conducta humana contraria a la ley, típica, esto es, la conducta debe estar descrita en la norma y adecuarse a la misma, reprochable a una persona, y que se sanciona con una pena.

Es importante señalar que la conducta debe encuadrar exactamente a lo descrito en la ley, ya que el artículo 14 constitucional es muy claro al señalar: “En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata...”.

Para no confundirnos entre la definición de delito e infracción, ya que contienen elementos muy parecidos, a continuación se señalan los criterios que permiten diferenciar entre uno y otro:

- a) El Órgano que impone las sanciones: mientras el delito es sancionado por una autoridad judicial, el órgano encargado de conocer de la infracción es la autoridad administrativa.<sup>9</sup>
  
- b) La naturaleza de las propias sanciones: en las infracciones son de carácter económico, mientras que para los delitos se reservan las sanciones penales, entre ellas las privativas de libertad.

---

<sup>8</sup> Ibidem. Pág. 129.

<sup>9</sup> Cuando se lleva a cabo un proceso en contra de un inimputable se habla de falta, no así de delito, y de infractor no de inculpaado.

- c) Los procedimientos a través de los cuales se imponen, pues a las sanciones señaladas para un delito les antecede un procedimiento judicial, mientras que las sanciones para las infracciones se imponen a través de un procedimiento administrativo.

### 1.1.1 DELITOS ESPECIALES

García Domínguez en su obra intitulada *Delitos Especiales* refiere lo siguiente: “El Código Penal no agota todo el contenido del derecho penal, en el sistema jurídico mexicano existe un enorme número de normas extravagantes en relación con el Código Penal, los cuales constituyen un complejo heterogéneo al que suele denominar delitos especiales o derecho penal especial”.<sup>10</sup>

Para Juan Palomar es un delito especial:

“El que está castigado por leyes distintas del Código Penal común”.<sup>11</sup>

“Llámase especial el delito que se encuentra definido y sancionado en una ley o Código Penal de esta naturaleza, es decir fuera del Código Penal común”.<sup>12</sup>

Creemos que son delitos especiales todos aquellos que se encuentran tipificados en leyes distintas al Código Penal, presentando así ciertas particularidades o características, y en los que la calidad del sujeto pasivo se reserva hacia determinadas personas.

El fundamento de los delitos especiales lo encontramos en el artículo 6 del Código Penal Federal al establecer:

“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

<sup>10</sup> *Los Delitos Especiales Federales*, Primera reimpresión, Trillas, México, 1988, Pág. 30

<sup>11</sup> *Diccionario para Juristas*, Tomo I, A-I, Porrúa, México, 2000, Pág.453.

<sup>12</sup> DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Vigésimosexta edición, Porrúa, México 1998, pág. 220.

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”.

El artículo transcrito da la pauta para que en leyes especiales se regulen delitos acordes a la materia de que se trate y que deberá predominar sobre el Código Penal común, sin embargo se deberán atender las disposiciones generales que señala dicho código y en determinadas situaciones los capítulos referentes a los delitos comunes.

El Código Fiscal es considerado como una ley especial, por lo tanto, los delitos que se encuentran tipificados en él, son delitos especiales.

Sobre lo anterior el maestro Rivera Silva comenta:

“Los delitos refugiados en leyes distintas al Código Penal, toman vida merced a lo establecido en el artículo 6° del ordenamiento punitivo citado, en cuanto en él se alude a la vigencia de los delitos previstos en leyes especiales (circunstancia de la que emana la denominación de “delitos especiales”), aplicándose en lo no previsto en ellas las disposiciones del Código Penal. La ley especial es, por así decirlo parte del Código Penal, aplicándose con exclusión de otro mandato lo en ella previsto y el Código Penal en lo no contemplado por la misma”.<sup>13</sup>

### **1.2.2 DELITOS FISCALES**

En los puntos anteriores se analizó qué es un delito y qué es un delito especial.

En tal orden de ideas, podemos deducir que son delitos fiscales: aquellas conductas realizadas por los contribuyentes, tendientes a evadir las obligaciones fiscales y que afectan al Fisco Federal y dada la gravedad de la conducta, son sancionados con pena privativa de libertad.

---

<sup>13</sup> *Derecho Penal Fiscal*, tercera edición, Aldina, México, 1984. Pág.8.

Para Osorio y Nieto son delitos fiscales:

“Los actos u omisiones tipificados en las leyes hacendarias mediante los cuales se omite el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente”<sup>14</sup>.

Juan Palomar al respecto dice:

“Es delito fiscal aquel que supone una infracción de leyes impositivas, en forma de actos tendientes al cumplimiento del deber tributario, cuando está reprimida con multas o penas privativas de libertad”.<sup>15</sup>

En la legislación tributaria federal algunos ilícitos fiscales sólo se encuentran previstos como infracciones y en ocasiones por su gravedad, también se regulan como delitos.

El Código Fiscal de la Federación, en su título IV, capítulo II, regula lo referente a los delitos cometidos contra el fisco, los cuales son los siguientes:

- Contrabando (artículo 102 CFF).
- Presunción del contrabando (artículo 103 CFF).
- Delito equiparable al contrabando (artículo 105 CFF).
- Defraudación fiscal (artículo 108 CFF).
- Defraudación fiscal equiparada (artículo 109 CFF).
- Delitos relacionados con el RFC (artículo 110 CFF).
- Posesión y/o venta ilegal de marbetes (artículo 113 CFF).
- Delitos cometidos por interventores y depositarios (artículo 112).
- Delitos cometidos por servidores públicos en materia fiscal (114, 114-A).

Consideramos importante señalar que en los delitos fiscales, la autoridad judicial no impone sanciones pecuniarias, ya que es la autoridad administrativa la encargada de hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las

---

<sup>14</sup> OSORIO y NIETO, César Augusto, *Delitos Federales*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México 1988, Pág. 210.

<sup>15</sup> Op. cit. Pág.453.

sanciones administrativas correspondientes, conforme el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación señala quienes son considerados como responsables de los delitos fiscales:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

### **1.3 CREDITO FISCAL**

En materia fiscal existen dos tipos de obligaciones: la formal que se traduce en un hacer, no hacer y/o tolerar, y la obligación sustantiva consistente en dar, esto es, la obligación de pago por parte del pasivo al Estado. A la cantidad líquida que el pasivo tiene que enterar al Estado es a lo que se conoce como crédito fiscal.

El crédito fiscal es un crédito privilegiado o por decir de una manera más acertada, es un crédito preferente, siendo esto último una de sus principales características.

“El crédito fiscal es el derecho que tiene el Estado a exigir el pago de una prestación, en dinero o en especie, derivado de la ley y como consecuencia de su soberanía... el Estado ejerce este derecho por medio de sus representantes expresamente autorizados que pueden ser incluso organismos descentralizados. En caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, el Estado tiene la facultad económico-coactiva, además el crédito fiscal es personal y tiene el carácter de preferencial frente a algunos otros créditos”.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Op.cit.. A- CH, Pág. 776.

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación establece:

“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”

José de Jesús Sánchez Piña expone:

“Crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas”<sup>17</sup>

Para determinar el monto del crédito fiscal se tomará en cuenta:

- a) Las contribuciones omitidas (actualizadas conforme las artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado en las disposiciones fiscales).
- b) Los recargos que se generen por falta de pago oportuno de las contribuciones.
- c) La multa correspondiente a la infracción fiscal cometida.

El crédito fiscal se extingue por:

- a) Pago
- b) Compensación
- c) Condonación
- d) Cancelación
- e) Prescripción

---

<sup>17</sup> *Nociones de Derecho Fiscal*, McGrawhill, México, 1996. Pág.66.

## **1.5 ACCESORIOS, GASTOS DE EJECUCION, MULTAS Y RECARGOS.**

### **ACCESORIO:**

"Es lo secundario, subordinado, dependiente, accidental, lo unido a lo esencial o sujeto a ello... son accesorios los que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de otros que por contraprestación se consideran principales"<sup>18</sup>.

"Es el objeto o derecho que se encuentra en una relación de dependencia con otro llamado, por esta circunstancia, principal"<sup>19</sup>.

Se entiende como accesorio al objeto, elemento, obligación o sanción, que se encuentra subordinado a otro conocido como principal.

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación señala que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

### **GASTOS DE EJECUCION:**

Adolfo Arrijo Vizcaino sobre los gastos de ejecución, opina que viene a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacerle al Fisco de las erogaciones en que haya incurrido con motivo de las diligencias de embargo y remate<sup>20</sup>.

El Código Fiscal de la Federación establece que en caso de que se practique el procedimiento administrativo de ejecución, para el cobro de un crédito fiscal, el contribuyente está obligado a pagar el 2% del crédito fiscal por conceptos de gastos de ejecución en las diligencias: en que se requiera el pago del crédito fiscal exigible, por las practicadas en caso de embargo precautorio y en vía administrativa, por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal, los demás que con carácter de extraordinarios se incurran con

<sup>18</sup> CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo I, A-B, Vigésimoprimer edición, Heliasta, Buenos Aires, 1989, Pág. 65.

<sup>19</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. cit. Pág. 21.

<sup>20</sup> *Derecho Fiscal*, Decimoprimer edición, Colección de Textos Universitarios, Themis, México 1996, Pág. 393.

motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo el embargo precautorio y administrativo que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y de publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como de las personas que contraten los interventores.

Podemos decir entonces que los gastos de ejecución son aquellos que se realizan con motivo del procedimiento administrativo de ejecución y que por tanto, el pasivo tiene que pagar al fisco por cada una de las diligencias practicadas en dicho supuesto.

#### **RECARGOS:**

“Es el gravamen que se agrega a la deuda por falta de pago oportuno de los adeudos respectivos”<sup>21</sup>.

Son los intereses moratorios que se devengan cuando no se paga un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado.

Deducimos entonces que se conoce como recargo al pago por concepto de indemnización que se hace al Fisco Federal cuando no se han cubierto las contribuciones en el tiempo señalado por la ley.

#### **MULTA:**

Para Joaquín Escriche es: “La pena pecuniaria que se impone por alguna falta, exceso o delito”<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Op. cit. Pág. 1323.

<sup>22</sup> *Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*, Tomo II, Cárdenas editor y distribuidor, Madrid, 1973, Pág. 1269.

"La multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto un plus con respecto a la reparación el daño causado por la infracción."<sup>23</sup>

En términos simples la multa es una sanción económica que se atribuye a la persona que comete una infracción.

En materia fiscal, la imposición de las multas se hace independientemente de que se exija el pago respectivo de las contribuciones y sus accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

#### **INDEMNIZACION:**

"Es la cantidad de dinero o cosa que se entrega a alguien en concepto de daños o perjuicios que se le han ocasionado en su persona o en sus bienes".<sup>24</sup>

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, dispone que también la indemnización señalada en el párrafo séptimo del artículo 21 del mismo Código, es considerada como accesorio de las contribuciones, al remitimos al artículo y párrafo indicado nos percatamos de que la indemnización en materia fiscal surge cuando a las autoridades fiscales se les entrega como pago un cheque el cual al momento de ser presentado no les es pagado, por lo que se tiene que pagar el 20% de la cantidad señalada en el cheque por concepto de indemnización.

#### **1.6 CONDENA CONDICIONAL**

"El término condena se deriva del latín *condemna*, expresión imperativa empleada en las votaciones comiciales o judiciales al emitirse un voto condenatorio del acusado. En materia Penal, es la resolución judicial impositiva de una sanción al procesado como autor del delito por el que ha sido juzgado"<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. cit. Pág. 953

<sup>24</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. cit. Pág. 317.

<sup>25</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Op. cit. A-CH. Pág. 583

El término condición significa "Cualquiera de las circunstancias, calidades o requisitos que están unidos a la substancia de algún hecho, acto o contrato"<sup>26</sup>.

Se entiende en consecuencia que la condena condicional es la resolución judicial que impone una sanción y que dicha resolución se encuentra sujeta a determinadas condiciones, circunstancias o requisitos. Haciendo una crítica de la definición resuelta podemos manifestar que la condena impuesta no es lo que se sujeta a condición, lo que se sujeta a condición es la ejecución de la pena impuesta, por lo que el término empleado es incorrecto, más no es motivo de ésta tesis analizar el correcto uso de la denominación condena condicional.

Aunque no estemos de acuerdo con el término utilizado, lo cierto es que la legislación así lo contempla, por lo tanto, después de la consideración expuesta, se puede decir que la condena condicional: es el beneficio en materia penal, que se concede a determinados sentenciados siempre y cuando cumplan con los requisitos que para ese efecto establece el artículo 90 del Código Penal Federal.

La condena condicional tiene por objeto suspender una pena que no exceda de cuatro años de prisión, siempre y cuando se trate de primodelincuentes, y se cumplan con una serie de requisitos, los cuales se encuentran consagrados en el artículo 90 del Código Penal Federal. Este beneficio lo contempla la Ley Penal ya que la finalidad de la misma es la readaptación social del delincuente, sin pasar por alto que a un delincuente primario, sancionado por un delito que no es considerado como grave, ni doloso, que presente buena conducta; lo único que se obtendría recluyéndolo sería contagiarlo de hábitos viciosos que sólo empeoran y retardan su reincursión a una vida social plena.

González de la Vega, opina que: "... teniendo presentes los resultados funestos de las penas privatorias de libertad por corto tiempo, para evitar degradar y corromper a los sujetos, es preferible su subrogación con la amenaza de aplicarlas agravadas en caso de reiteración del delito. Así pues, la condena condicional es

---

<sup>26</sup> ESCRICHE, Joaquín, Op. cit. Pág. 480.

un sustitutivo penal de las penas cortas de prisión y sus accesorias, para delincuentes primarios que, a juicio del juez, no representan mayor peligro de reincidencia<sup>27</sup>

Carlos Fontán señala: “La condena de ejecución condicional consiste en dejar en suspenso el cumplimiento de la pena impuesta al autor de un delito leve, cuando las condiciones personales del mismo autorizan a presumir que hacer efectiva esa pena carece de objeto práctico... La institución tiene por fin evitar las penas de encierro de corta duración, que no solamente son inútiles para reeducar al delincuente, sino que, en general son perniciosas y corruptoras por el contacto con otros reos avanzados en el delito. La condena de ejecución condicional significa una advertencia a quien delinque por primera vez, al tiempo que se evita los riesgos señalados con el cumplimiento efectivo de esa pena<sup>28</sup>”.

El Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas establece: “La condena condicional es una institución, de carácter jurídico-penal, cuya finalidad es la suspensión de las sanciones impuestas a los delincuentes cuando carezcan de antecedentes de mala conducta, sea la primera vez que delinquen, la pena consista en prisión de cuatro años (cumpliendo los demás requisitos del artículo 90 del Código Penal), para intentar su reintegración a la convivencia social<sup>29</sup>”

La condena condicional se encuentra regulada en el artículo 90 del Código Penal Federal; sin embargo, el análisis del citado precepto será objeto de estudio en el siguiente capítulo, por lo que únicamente se enunciarán cuáles son las circunstancias que deben observarse para la procedencia de la misma:

- a) La pena de prisión no debe exceder de cuatro años.
- b) Que el sentenciado no sea reincidente por delito doloso.
- c) Haya evidenciado buena conducta antes y después del hecho punible.

---

<sup>27</sup> Citado por RIVERA SILVA, Manuel, Op. cit. Pág. 72.

<sup>28</sup> *Derecho Penal, Introducción y Parte General*, Duodécima edición, Abeledo –Perrot, Buenos Aires, 1989, Pág. 683.

<sup>29</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Op. cit. A-CH. Pág. 583

- d) La condena no se refiera a algún delito señalado como grave.
- e) Que se presuma que el sentenciado no volverá a delinquir.

Requisitos que el sentenciado debe obligarse a cumplir para gozar del requisito:

- a) Otorgar la garantía o sujetarse a las medidas que se le fijen, para asegurar su presentación ante la autoridad siempre que fuere requerido,
- b) Obligarse a residir en determinado lugar, del que no podrá ausentarse sin permiso de la autoridad que ejerza sobre él cuidado y vigilancia;
- e) Desempeñar en el plazo que se le fije, profesión, arte, oficio u ocupación ilícitos.
- d) Abstenerse del abuso de bebidas embriagantes y del empleo de estupefacientes, psicotrópicos u otras sustancias que produzcan efectos similares, salvo por prescripción médica y
- e) Reparar el daño causado.

En los delitos fiscales será necesario además de los requisitos señalados, que el crédito fiscal esté cubierto o garantizado, ya que el artículo 101 es muy claro al señalar que: "No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos ... En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público"

## **1.7 AUTORIDAD JUDICIAL**

Para comprender el término de autoridad judicial es necesario definir por separado cada uno de los conceptos que la componen para después hacer una definición de.

El término autoridad es definido como: "La potestad legalmente conferida y recibida para ejercer una función pública, para dictar al efecto resoluciones cuya

obediencia es indeclinable bajo la amenaza de una sanción y la posibilidad legal de su ejecución forzosa en caso necesario”<sup>30</sup>

“Es el órgano público investido del poder de mando. El conjunto de los funcionarios públicos investidos de ese poder”<sup>31</sup>.

Como se desprende de lo transcrito se denomina autoridad, tanto a la entidad como a las personas que realizan actividades relacionadas con la función pública, siendo importante recalcar que están facultadas para actuar con imperium.

Por judicial entendemos: “Lo relativo al juicio, a la administración de justicia o a la judicatura”<sup>32</sup>

Burgoa Orihuela señala que: “Un órgano del estado tiene el carácter de judicial cuando integra o forma parte, bien del Poder Judicial Federal, de acuerdo con la Ley Suprema y la Ley Orgánica respectiva, o bien del Poder Judicial de las diferentes entidades federativas, de conformidad con las distintas leyes orgánicas correspondientes”.

El maestro Marco Antonio Díaz de León sobre el término de autoridad judicial expresa: “Es el órgano de la jurisdicción encarnado en lo que normalmente, es llamado como Juez o Tribunal, y que corresponde al funcionario del Poder Judicial en quien se delega el ejercicio de la potestad jurisdiccional del estado. Es la encargada de la función pública de administrar justicia, quien mediante proceso y con *imperium* resuelve los conflictos o litigios sometidos a su decisión, mediante sentencias que adquieren la calidad de cosa juzgada”<sup>33</sup>.

Agregamos a la definición anterior que la autoridad judicial conoce también de asuntos no litigiosos tal es el caso de la jurisdicción voluntaria.

---

<sup>30</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. cit. pág. 117

<sup>31</sup> DIAZ DE LEON, Marco Antonio, *Diccionario de Derecho Procesal Penal*, Tomo I, Tercera edición, Porrúa, México, 1997, Pág. 254

<sup>32</sup> DE PINA VARA, Op. cit. Pág. 336.

<sup>33</sup> Idem.

De la definición transcrita se desprenden los siguientes elementos:

- a) Es un órgano de la jurisdicción.
- b) Materialmente es un Juez o Tribunal.
- c) Depende del poder judicial
- d) A quien se otorga la facultad de “decir el derecho”.
- e) Encargado de administrar justicia.
- f) Quien resuelve controversias que se someten a su conocimiento a través de procesos judiciales.
- g) Siendo la sentencia el acto fundamental del Órgano Judicial.

Consecuentemente entendemos por autoridad judicial: al órgano del estado dependiente del poder judicial que a través de sus funcionarios está legalmente facultado, para ejercer la administración de justicia a través de la interpretación de la ley y por vía de proceso aplicar el derecho, dictando sentencias que son inmutables y que deben ser acatadas ya que en caso contrario se obliga al cumplimiento forzoso.

## **1.8 AUTORIDAD ADMINISTRATIVA**

Guillermo Cabanellas, sobre el concepto de Autoridad Administrativa señala:

”Delegado del poder ejecutivo, encargado de la gestión de los actos que interesan a la administración pública, para el cumplimiento de sus fines, ejecutando y haciendo ejecutar las leyes y las disposiciones de la autoridad constituida”<sup>34</sup>.

Rodríguez Lobato en su libro Derecho Fiscal al definir el término Autoridad Administrativa lo hace en sentido fiscal al referir que:

“Son aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las leyes impositivas, en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos correspondientes de las entidades federativas y Municipios.

Las autoridades administrativas se clasifican en administradoras y exactoras”<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> CABANELLAS, Guillermo, Op.cit. A-B. Pág. 8.

Es el Órgano Público dependiente del poder ejecutivo facultado para realizar actos administrativos y de vigilar el cumplimiento de las leyes administrativas

### **1.9 EMBARGO PRECAUTORIO**

Díaz de León sobre el concepto de embargo dice: "Es la retención, traba o secuestro de bienes por mandamiento de juez o autoridad competente"<sup>36</sup>.

Rafael de Pina y Pina Vara aportan la siguiente definición respecto al embargo: "Es la intimación Judicial hecha a un deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto susceptible de producir la disminución de la garantía de un crédito debidamente especificado"<sup>37</sup>

En materia fiscal, el embargo es el medio legal de que dispone la autoridad fiscal para garantizar el cobro del interés fiscal, mediante el aseguramiento de los bienes del contribuyente para que en su caso, a través del remate, se haga efectivo dicho crédito fiscal.

Existen tres tipos de embargo en materia fiscal:

- a) Administrativo: Este tipo de embargo se caracteriza porque se lleva a cabo a solicitud del contribuyente para garantizar el interés fiscal.
- b) Precautorio: El crédito fiscal puede o no estar determinado pero aún no es exigible.
- c) Definitivo: El cobro del crédito fiscal es exigible.

Presupuestos del embargo:

- 1.- Que exista un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

---

<sup>35</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda edición, Oxford, México, 2000, Págs. 198-199.

<sup>36</sup> DIAZ DE LEON, Marco Antonio, Op. cit. Pág. 777.

<sup>37</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. cit. pág. 262.

- 2.- que el crédito fiscal haya sido notificado.
- 3.- que el contribuyente moroso haya incumplido con ese crédito fiscal.
- 4.- que se le haya requerido debidamente al deudor ese crédito fiscal.
- 5.- No obstante el requerimiento, el deudor sigue sin pagar.

El Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 41, fracción II y 145, dispone en que casos se procederá a practicar el embargo precautorio, los que a continuación se transcriben:

Artículo 41. Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

I.-...

II.- Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

El primer párrafo del precepto transcrito, indica que cuando los contribuyentes obligados a cumplir con obligaciones formales tales como: "presentar declaraciones, avisos y demás documentos", y no lo hagan en los plazos fijados por la ley, las autoridades además de exigir la presentación del documento, están facultadas para embargar precautoriamente los bienes o la negociación del infractor cuando incurra en los siguientes supuestos:

- a) Haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios.
- b) Cuando no atienda tres requerimientos del documento omitido, (en un plazo de 15 días para el primero, y 6 días para los subsecuentes). Excepto cuando se trate de un solo requerimiento.

El embargo queda sin efectos:

- a) Cuando se cumpla con el requerimiento;

b) O si transcurridos dos meses de practicado, la autoridad no inicia sus facultades de comprobación.

Por otra parte el artículo 145 del citado código establece:

“Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal cuando:

I.-El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II.- Después de iniciadas las facultades de comprobación el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

III.- El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que está obligado.

IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trahará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

V.- Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía se levantará el embargo trabado.

Este artículo en su primer párrafo señala como causa del Procedimiento Administrativo de Ejecución, incumplir con una obligación sustantiva que se traduce en el pago de los créditos fiscales, así también el párrafo segundo del artículo transcrito en las fracciones siguientes indican los supuestos en que se practicaré el embargo precautorio.

## CAPITULO II

### 2.1 ANALISIS DEL PARRAFO PRIMERO DEL ARTICULO 21 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

El artículo 21 constitucional es el fundamento legal a través del cual se faculta a la autoridad judicial para imponer las penas (garantía de seguridad jurídica). No podemos decir lo mismo sobre la “amplia” potestad sancionadora de la administración pública, ya que erróneamente se cree que su fundamento legal es el artículo pendiente de ser analizado. Muchos autores hablan acerca de la limitación del texto constitucional, para con la autoridad administrativa, ya que se refiere únicamente a la aplicación de sanciones en caso de infracciones a reglamentos gubernativos y de policía, también sobre la limitación de las sanciones ya que contempla únicamente a la multa o arresto. Es necesario pues, analizar la parte del artículo que nos interesa antes de emitir una opinión al respecto, ya que es importante saber el contenido y alcance del mismo.

**ARTÍCULO 21. “La imposición de las penas es propia y exclusiva 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 o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas”.**

La primera parte que analizaremos del precepto transcrito es la que dispone: **“La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial...”**

Para efectos de este artículo la imposición es: la facultad de la que goza la autoridad judicial para dictar o emitir una resolución y ordenar que la misma se cumpla.

Se entiende como pena: “Al contenido de la sentencia de condena impuesta al responsable de una infracción penal por el órgano jurisdiccional competente, que puede afectar a su libertad, a su patrimonio o al ejercicio de sus derechos; en el primer caso, privándole de ella, en el segundo, infligiéndole una merma en sus

bienes, y en el tercero, restringiéndolos o suspendiéndolos<sup>38</sup>. La pena es pues la consecuencia desagradable impuesta al responsable de un delito.

Y conforme al precepto transcrito anteriormente, la autoridad judicial es la única facultada para imponerlas.

Las penas y medidas de seguridad que pueden ser impuestas por la autoridad judicial son las siguientes:

- **Penas:**
- Prisión.
- Sanción pecuniaria.
- Decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito.
- Decomiso de bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito.
  
- **Medidas de seguridad:**
- Tratamiento en libertad, semilibertad y trabajo a favor de la comunidad.
- Internamiento o tratamiento en libertad de inimputables y de quienes tengan el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos.
- Confinamiento.
- Prohibición de ir a lugar determinado.
- Amonestación.
- Apercibimiento.
- Caución de no ofender.
- Suspensión o privación de derechos.
- Inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos.
- Publicación especial de sentencia.
- Vigilancia de la autoridad.
- Suspensión o disolución de sociedades.
- Medidas tutelares para menores.

Respecto a la autoridad administrativa el dispositivo en análisis establece:

---

<sup>38</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. cit. Pág. 401.

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

El reglamento es el conjunto de disposiciones emitidas por el ejecutivo para el cumplimiento de sus fines. Burgoa Orihuela señala que los reglamentos tienen como antecedente una ley, y la cual es el objeto de su pormenorización preceptiva<sup>39</sup>.

Es expedido por la autoridad administrativa conforme el artículo 89 fracción I de la constitución, con la finalidad de detallar las bases conforme deben aplicarse o ejecutarse las leyes expedidas por el Congreso de la Unión.

El mismo autor hace una distinción entre Reglamentos Autónomos y Heterónomos, estos últimos son los que acaban de explicarse; por su parte los reglamentos Autónomos, son aquellos que no necesariamente implican la pormenorización de una ley, es decir, los mismos se encargan de normar o regular determinadas situaciones, sin contravenir o rebasar lo dispuesto en las leyes.

Los reglamentos de policía y buen gobierno se encuentran clasificados dentro de los reglamentos autónomos.

Ahora bien, la parte del artículo en estudio faculta a la autoridad administrativa para imponer sanciones administrativas en caso de infracciones cometidas a reglamentos de policía y buen gobierno; entendiéndose estos últimos como: “El ordenamiento de carácter general que expiden las autoridades administrativas para preservar el orden, la seguridad y la tranquilidad públicos. Regula las actividades de la administración y de los particulares para asegurar esos objetivos, previendo las sanciones administrativas que corresponda aplicar a los infractores del mismo”.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> *Las Garantías Individuales*, trigésima edición, editorial Porrúa, México 1998, Pág. 650.

<sup>40</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Op. cit. P-Z Pág. 400.

Las sanciones contempladas en caso de incurrir en una infracción a los referidos reglamentos son:

- Multa.
- Arresto hasta por 36 horas.

Multa que puede ser conmutada por arresto en caso de no pagarse aquélla, reiterándose que no debe exceder de 36 horas.

Margarita Lomelí Cerezo en su obra *Derecho Fiscal Represivo*, considera que es necesario se reforme el artículo en estudio, en el sentido de que la autoridad administrativa está facultada para sancionar infracciones a leyes administrativas y no sólo las de reglamentos, ya que al omitir preceptuar sobre sanciones como: clausura temporal o definitiva de establecimientos comerciales o industriales, suspensión en el ejercicio de cualquier actividad gravada o autorizada por el fisco, suspensión y destitución de los cargos públicos y decomiso, etc., dichas penas resultan inconstitucionales<sup>41</sup>.

Por otro lado, Francisco de la Garza señala que la facultad por parte de la administración de sancionar no se deriva únicamente del artículo en análisis sino también del artículo 73, fracciones VII y XXIX de nuestra Carta Magna.

Al respecto consideramos que la potestad sancionadora de la administración se deriva del artículo 73, fracción XXI Constitucional al disponer que:

**“El congreso tiene la facultad:**

...

...

**XXI. Para establecer los delitos y faltas contra la federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse”.**

Por lo que el congreso al legislar sobre infracciones o delitos y al determinar que autoridad es la competente para imponer y hacer efectivas las sanciones que para

---

<sup>41</sup> LOMELI CERREZO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, tercera edición, Porrúa, México, 1998, Págs. 31-51

los mismos prevea, dota a la autoridad correspondiente (en el caso que nos ocupa es la autoridad administrativa) de la facultad para sancionar los ilícitos cometidos. Sin embargo, únicamente para efectos de evitar confusiones, coincidimos con Lomelí Cerezo, en que los legisladores deben disponer en el artículo 21 Constitucional, sobre la facultad con que cuenta la autoridad administrativa para sancionar tratándose de faltas administrativas contemplando para las mismas la clausura, decomiso, etc; o incluso para hacer efectivas las contribuciones omitidas e imponer las sanciones administrativas correspondientes tratándose de delitos fiscales.

Sobre lo anterior nos ilustra la siguiente tesis aislada:

**Novena Época**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**

**Tomo: V, Junio de 1997**

**Tesis: P. XCII/97**

**Página: 142**

**CLAUSURA PREVISTA COMO SANCION POR INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS A LEYES. NO ES VIOLATORIA DEL ARTICULO 21 CONSTITUCIONAL.** La constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 21, limita las sanciones que se impongan por infracción a los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente pueden consistir en multa o arresto; sin embargo, esa limitación, no es aplicable tratándose de infracciones administrativas a leyes emanadas del congreso de la Unión puesto que son ordenamientos legales de naturaleza jurídica diferente.

## **2.2 ANALISIS JURIDICO DEL ARTICULO 31, FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

La fracción IV, del artículo 31 de nuestra Ley fundamental a la letra dice:

**“Son obligaciones de los mexicanos:**

**I...**

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

En su más amplio sentido, la palabra obligación es concebida como el deber o vínculo que impone la ejecución de algo. En términos jurídicos es: “La relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas (llamada deudor), queda sujeta para otra (llamada acreedor), a una prestación o abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor”<sup>42</sup>.

En materia fiscal esta obligación nace cuando la persona realiza el hecho generador descrito en la ley, constituyendo así la llamada relación jurídica tributaria, por un lado el Estado (acreedor), por el otro el contribuyente (deudor). El sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene el deber de auxiliar económicamente al Estado (con este término nos referimos a cualquiera de las tres esferas de gobierno ya sea Municipal, Estatal o Federal), para que éste pueda satisfacer las necesidades públicas. El fundamento Constitucional de dicha obligación lo encontramos en el numeral 31, en su fracción IV.

Por lo tanto, la contribución: es la aportación económica establecida en la ley, que debe enterar la persona física o moral, mexicana o extranjera a la Federación, Estado o Municipio en que resida, para la satisfacción de los gastos públicos.

Uno de los principios señalados en esta fracción es que las contribuciones deberán **destinarse a satisfacer el gasto público**. Es decir, tienen como finalidad satisfacer las necesidades de la población.

Se denomina gasto público al: “Monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y

---

<sup>42</sup> BORJA SORIANO, citado por DE PINA VARA, Op. cit. Pág. 385.

para realizar diversos pagos de transferencia, pensiones, jubilaciones, subsidios<sup>43</sup>.

La última parte de esta fracción consagra tres de los principios que deben observarse al momento de imponer tributos:

- **Proporcionalidad:** Las personas deben contribuir atendiendo a su capacidad económica o contributiva.

- **Equidad:** significa que “El impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva...”<sup>44</sup>, esto es, deberá tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales, los contribuyentes que se encuentren en igual situación tendrán las mismas obligaciones ante el fisco.

Respecto a lo anterior nos ilustra la siguiente tesis jurisprudencial, cuyos datos y contenido se transcriben a continuación:

**Séptima Época**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Apéndice de 1995**

**Volumen: Tomo I, parte SCJN**

**Tesis: 170**

**Página: 171**

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza mediante tarifas progresivas, pues con ellas se consigue cubrir un impuesto en monto superior, de los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de

---

<sup>43</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Diccionario de Derecho Constitucional*, editorial Porrúa, México 2000, Pág. 1527.

<sup>44</sup> SANCHEZ GOMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 2001, Pág. 145

equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravable, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

• **Legalidad:** Las cargas impuestas a los contribuyentes deberán estar contempladas en la ley; no hay tributo sin ley, *nullum tributum sine lege* y todos los actos de las autoridades deben enmarcarse dentro del derecho. Este principio “Significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa...”<sup>45</sup>. De igual manera lo considera el maestro Narciso Sánchez Gómez al afirmar: “El principio de legalidad indica, que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma como son: los sujetos activo y pasivo, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, el período o fecha de paga, forma de pago, la exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, y los medios de defensa legal a favor del gobernado. Parte de dichos elementos deben contenerse en las disposiciones materiales, y los demás en las de carácter procedimental”<sup>46</sup>.

De lo anterior desprendemos que los elementos esenciales de la contribución y que deberán contemplarse en la ley cuando aquélla se le imponga al contribuyente son:

- Sujetos
- Objeto
- Base
- Tasa o Tarifa
- Hecho imponible

---

<sup>45</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. cit. Págs. 265-266.

<sup>46</sup> Op. cit.. Pág. 145.

- Las exenciones

En síntesis podemos decir que el principio de legalidad, limita la actuación de la autoridad para con los gobernados, ya que debe encuadrar sus actos a lo dispuesto por las leyes, sin rebasar lo estipulado en las mismas. Debe apegarse a lo estrictamente establecido en la ley.

Se observa dos aspectos al hablar de legalidad:

- a) Tanto las contribuciones deberán establecerse en la ley.
- b) Como la autoridad administrativa debe regir sus actos dentro de lo que prevenga la ley.

### **2.3ANALISIS JURIDICO DE LOS ARTICULOS 17-A, 94, 101 Y 141 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

En el Código Fiscal de la Federación se contienen los preceptos relativos a la recaudación de los ingresos que el estado realiza para satisfacer el gasto público, así como la forma en que éstos deben ser enterados al fisco. Se encuentran reguladas también las obligaciones sustantivas y formales que deben observar los contribuyentes, y los delitos e infracciones tributarios en que se incurre por el incumplimiento a las mismas, los medios de defensa que puede emplear el contribuyente, entre otras cosas. Para la comprensión del tema de tesis es importante hacer una exégesis jurídica de los artículos del Código Fiscal que de una u otra forma se encuentran “implicados” de manera directa al expresar: “la garantía del crédito fiscal en los delitos fiscales”, aclarando que estos artículos se encuentran relacionados con otros más del mismo ordenamiento jurídico, o del reglamento del Código en comento, los cuales no deben pasarse por alto; por lo que en caso de ser necesario, se mencionarán, transcribirán o analizarán. Sin embargo, por el motivo expuesto se pone mayor énfasis a los artículos 17-A, 94, 101 Y 141 del Código Fiscal de la Federación.

• **ANALISIS DEL ARTICULO 17-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

**El artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo a la letra dice:**

**“El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes”.**

El precepto señala que deben ser actualizados los siguientes conceptos:

- a) **La contribución.-** Que es “La aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales”<sup>47</sup>, y el artículo 2 del Código Fiscal la clasifica en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.
- b) **Los aprovechamientos.-** El artículo 3 del Código Tributario en su primer párrafo los define como: “Los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.
- c) **Las devoluciones a cargo del fisco federal.-** Como devolución entendemos a la restitución que hace el fisco federal de cantidades que le fueron enteradas de manera indebida por parte del contribuyente.

Por actual entendemos al presente, a lo contemporáneo. El motivo por el cual se deben actualizar las cantidades por concepto de contribuciones,

---

<sup>47</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. Cit. Pág. 194.

aprovechamientos o devoluciones a cargo del fisco federal, es porque con el paso del tiempo la cantidad que no pudo ser enterada en el plazo fijado, no tiene el mismo poder adquisitivo del que hubiera tenido si hubiera sido percibida en el tiempo indicado. Este artículo contiene la fórmula a través de la cual se actualiza el monto de los conceptos señalados, la que posteriormente se detalla, ya que previamente es necesario comprender qué es el Índice Nacional de Precios al Consumidor, explicación que se encuentra en el cuadro de datos fiscales del referido índice y que para efectos de este artículo se entenderá como “El indicador que refleja las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, el cual se elabora con el propósito de contar con un instrumento que permita conocer y evaluar el proceso inflacionario”.<sup>48</sup> En este cuadro de datos se encuentra señalado el cambio de valor que sufre la moneda por el simple transcurso del tiempo y la finalidad es conocer el proceso inflacionario.

La fórmula contenida en este primer párrafo del dispositivo en estudio es la siguiente:

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACION} = \frac{\text{INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR DEL MES ANTERIOR AL MAS RECIENTE DEL PERIODO}}{\text{ENTRE}} \frac{\text{INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR AL MES ANTERIOR AL MAS ANTIGUO DE DICHO PERIODO.}}$$

Verbigracia:

Tengo que enterar al fisco federal por concepto de contribuciones la cantidad de \$10,000.00, sin embargo, esa cantidad tenía que ser pagada en enero del 2002 y es septiembre del mismo año; por lo tanto a dicha cantidad se le debe de aplicar el factor de actualización utilizando la fórmula anterior que sería:

El mes anterior a septiembre es agosto del mismo año, la cantidad señalada en el índice Nacional de precios es de **100.585**, la cual debe dividirse entre el INPC del mes de diciembre del año 2001 y señala la cantidad de **97.354**, obteniendo como

---

<sup>48</sup> *Prontuario Fiscal*, Sexta edición, Thomson, Pág. 1155.

resultado la cantidad de: **1.0331881** este resultado se multiplica por la cantidad adeudada, resultando **\$10331.881**, siendo este el monto de la cantidad actualizada.

Al finalizar el primer párrafo del artículo en exégesis, se señala que las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes. Esto es, no se computarán días o semanas para realizar la actualización, ya que se tomarán como base los meses enteros.

**El siguiente párrafo establece: “En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado”.**

Deducimos de lo anterior que el Banco de México es el encargado de publicar mes con mes a través el Diario Oficial de la Federación, las variaciones que presenta el Índice Nacional de Precios al Consumidor, y si al momento de hacer la actualización de las contribuciones, aprovechamientos o de las devoluciones, aún no se publica el Índice Nacional de Precios, del mes anterior al más reciente, la actualización se realizará tomando como base el índice publicado del último mes. Lo anterior se relaciona con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 20 del mismo Código al señalar: “En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda”.

Las reglas que deben observarse para calcular el multicitado índice son las siguientes:

- a) Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas.

- b) Las ciudades seleccionadas deberán tener una población de 20, 000 o más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbadas o ciudades más pobladas de la República.
- c) Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e informática.
- d) Tratándose de alimentos las cotizaciones de precios se harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales.
- e) Las cotizaciones de precios con las que se calcule el INPC, de cada mes, deberán corresponder al período de que se trate.
- f) El INPC, de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. Se aplicarán ponderadores para cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes: alimentos, bebidas y tabaco; ropa calzado y accesorios; vivienda; muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios.

**El tercer párrafo dispone: “Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.**

Cuando en preceptos fiscales se señale que deben actualizarse los valores de bienes u operaciones, se hará observando lo regulado por este artículo.

**Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.**

En este último párrafo el artículo se establece que las cantidades por conceptos de contribuciones, aprovechamientos y las devoluciones a cargo del fisco federal, deben ser actualizadas, sin que ello afecte la naturaleza de éstas, por lo que las cantidades aun actualizadas seguirán teniendo el mismo concepto (de contribución, aprovechamiento o devolución) según corresponda.

**Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al momento de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten será de 1.**

**Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización se llevará a cabo a partir del mes de enero del siguiente ejercicio a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el periodo comprendido desde el mes en el que éstas se actualizaron por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del período entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación.**

**Para determinar el monto de las cantidades a que se refiere el párrafo anterior, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.**

## • ANALISIS DEL ARTICULO 94 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

**ARTICULO 94. “En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes sin que ello afecte al procedimiento penal”.**

Rivera Silva, al hacer el análisis de este artículo lo intituló: DE LA NO CONDENA EN MATERIA JUDICIAL DE LA REPARACIÓN DEL DAÑO. Con lo anterior podemos imaginar fácilmente lo que se encuentra establecido en el artículo 94 del código en comento. Sin embargo, es importante interpretar lo preceptuado hasta descifrar la finalidad del legislador al crear este artículo.

Para el mejor análisis del dispositivo señalado, hemos dividido el artículo en dos partes, por lo que nos referiremos exclusivamente a la parte que establece: **“En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria”.**

En el capítulo anterior señalamos que son delitos fiscales: Aquellas conductas realizadas por los contribuyentes tendientes a evadir las obligaciones fiscales y que afectan al Fisco Federal y dada la gravedad de la conducta son sancionados con pena privativa de libertad.

Sabemos pues que únicamente la autoridad judicial es la encargada de imponer penas tratándose de delitos, ya que es la facultada por nuestra Carta Magna en su artículo 21, como ya se explicó en el punto que nos antecedió.

Una de las penas contempladas en el artículo 24 del Código Penal Federal, que puede ser impuesta por la autoridad Judicial, es la sanción pecuniaria, y es “La consistente en la privación o disminución de los bienes del sentenciado a ello por delito”<sup>49</sup>.

Dicha sanción comprende: La multa y la reparación del daño. El artículo 29 del Código punitivo establece que:

“La multa consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado, que se fijará por días multa, los cuales no podrán exceder de quinientos,

<sup>49</sup> CABANELLAS, Guillermo, Op. cit. Pág. 188

salvo los casos que la propia ley señale. El día multa equivale a la percepción neta diaria del sentenciado en el momento de consumir el delito, tomando en cuenta todos sus ingresos.”

Por su parte, el artículo 30 señala que la reparación del daño comprende:

- a) **La restitución** de la cosa obtenida por el delito y si no fuere posible, el pago del precio de la misma;
- b) **La indemnización del daño material y moral causado**, incluyendo el pago de los tratamientos curativos que, como consecuencia del delito, sean necesarios para la recuperación de la salud de la víctima. En los casos de delitos contra la libertad y el normal desarrollo psicosexual y de violencia familiar, además se comprenderá el pago de los tratamientos psicoterapéuticos que sean necesarios para la víctima, y
- c) **El resarcimiento** de los perjuicios ocasionados.

Sin embargo, el artículo en análisis establece que la autoridad judicial está impedida para imponer sanción alguna de tipo económico tratándose de delitos fiscales. Una de las razones por las cuales se considera que el legislador toma una decisión en este sentido la señala Rivera Silva quien refiere: “En lo concerniente a la multa, la razón legal de sacarla de la órbita penal, obedece a la idea de que las multas en los delitos fiscales revisten fundamentalmente un carácter administrativo y, por ello, las autoridades de esta clase deben ser las sancionadoras”.<sup>50</sup>

Cabe señalar que en materia fiscal una misma conducta puede ser constitutiva simultáneamente de un delito y de una infracción, por lo que el procedimiento para determinar que se encuentra acreditado el cuerpo del delito y la responsabilidad penal del inculcado, además de sancionar con pena privativa de libertad ,corresponde a la autoridad judicial, mientras que, la autoridad administrativa será la encargada de determinar las sanciones en sentido económico.

---

<sup>50</sup> RIVERA SILVA, Manuel, Op. cit. Pág. 35.

La segunda parte en que dividimos el precepto establece: **“Las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes sin que ello afecte al procedimiento penal”**.

En lo concerniente a esta parte del artículo se observa que las autoridades administrativas están facultadas para imponer las sanciones administrativas correspondientes, las cuales se definen como: “El castigo que imponen las autoridades administrativas a los infractores de la ley administrativa”.<sup>51</sup> Además de que siendo las contribuciones de interés general, por el fin que con ellas se persigue, su obtención no debe estar supeditada a la conclusión de un procedimiento penal, y que los recargos y sanciones administrativas, siendo accesorios de las contribuciones participan de la naturaleza de éstas, por lo que es a las autoridades administrativas a quienes compete determinar el monto de la sanción pecuniaria por la infracción fiscal cometida, sin que lo señalado afecte al procedimiento penal, el cual: “Es el conjunto de actividades reglamentadas por preceptos previamente establecidos, que tienen por objeto determinar que hechos pueden ser calificados como delito, para en su caso aplicar la sanción correspondiente”<sup>52</sup>. Se reitera que dicho procedimiento se lleva a cabo para determinar si se acredita la responsabilidad del inculpado, y si se reúnen los elementos que integran el cuerpo del delito; ahora bien, al momento de que la autoridad administrativa fiscal hace efectivas las contribuciones adeudadas y las mismas son satisfechas o garantizadas, se tomará en cuenta como si se estuviera reparando el daño causado.

Del dispositivo se concluye que tratándose de delitos fiscales:

- a) Las autoridades judiciales: deberán de juzgar si en el caso concreto se acredita el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado, además de imponer la pena correspondiente, excepto la pecuniaria.

---

<sup>51</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Op. cit. P-Z, Pág. 422

<sup>52</sup> RIVERA SILVA, Manuel, Op. cit. Págs.9-10

- b) Las autoridades fiscales, serán las encargadas de comprobar si se han cumplido con las obligaciones fiscales y en caso contrario imponer las sanciones administrativas, o hacer efectivas las contribuciones omitidas y los recargos.

• **ANALISIS DEL ARTICULO 101 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

**ARTICULO 101. No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104, 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de éste código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

La conmutación de sanciones: "Es la sustitución de una pena por otra más leve. Puede ser judicial o administrativa".<sup>53</sup> Por su parte Cabanellas opina: "Es la aplicación sustitutiva de una pena por otra menos rigurosa"<sup>54</sup>.

Al respecto el artículo 70 del Código Penal Federal establece que:

"La prisión podrá ser **sustituída** a juicio del juzgador... en los términos siguientes:

- I. Por trabajo a favor de la comunidad o semilibertad, cuando la pena impuesta no exceda de cuatro años;
- II. Por tratamiento en libertad, si la prisión no excede de tres años, o
- III. Por multa, si la prisión no excede de dos años...

---

<sup>53</sup> PINA VARA, Rafael, Op. cit. Pág. 182.

<sup>54</sup> Op. Cit. Pág. 295.

Y sobre la conmutación, el artículo 73 del mismo Código dispone: “El ejecutivo, tratándose de delitos políticos, podrá hacer la **conmutación** de sanciones, después de impuestas en sentencia irrevocable, conforme a las siguientes reglas:

I. Cuando la sanción impuesta sea la de prisión se conmutará en confinamiento por un término igual al de los dos tercios del que debía durar la prisión, y

II. Si fuere la de confinamiento, se conmutará por multa, a razón de un día de aquél, por un día multa”.

Beneficio es el “bien, provecho o utilidad” que se le hace a un sentenciado por presentarse ciertas condiciones o cumplir con determinados requisitos. Entre los beneficios que puede gozar los sentenciados están la condena condicional y la libertad preparatoria

El dispositivo 101 del Código Fiscal de la Federación, nos remite a otros del Código en comento; de los cuales se señala a grosso modo lo siguiente: el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación tipifica el delito de contrabando y el artículo 105, las infracciones que se equiparan al contrabando.

Ahora bien, las sanciones contempladas para los delitos anteriores son de tres a nueve años de prisión; por su parte, el dispositivo 108 tipifica el delito de defraudación fiscal, y el 109 hace alusión a los delitos equiparados a la defraudación fiscal, que al igual que los delitos señalados con antelación, son sancionados con pena de tres años a nueve años de prisión.

Acerca de la equiparación, Rivera Silva apunta que se considera “Cuando determinadas conductas que no tienen los elementos del delito genérico, previsto concretamente en la ley, y en el fondo hieren el mismo bien jurídico preservado en el tipo genérico”<sup>55</sup>.

En síntesis podemos precisar lo siguiente:

- a) Delitos fiscales como: contrabando, equiparación al contrabando, defraudación fiscal, equiparación a la defraudación fiscal.
- b) Sancionados: todos de tres a nueve años de prisión.

---

<sup>55</sup> Op. cit. Pág. 97.

Están exceptuados de recibir algún beneficio, sustitución o conmutación de sanciones.

Sin embargo, en los demás delitos fiscales o incluso, tratándose del contrabando, defraudación fiscal o sus equiparados, si la sanción impuesta no contempla pena de prisión de tres a nueve años, las penas correspondientes pueden ser sustituidas, conmutadas o los sentenciados podrán gozar de los beneficios que conceda la ley.

Para gozar de dichos beneficios, los sentenciados por delitos fiscales deberán reunir los requisitos que para ese efecto señale el Código Penal Federal, pero además será necesario garantizar o cubrir el crédito fiscal, a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo que será necesario comprobarse. La interrogante que cabe hacerse es ¿quién debe hacer del conocimiento del Juez Federal que el interés fiscal se encuentra cubierto o garantizado?. La respuesta es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al respecto nos ilustra la resolución emitida por la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia al emitir el criterio que deberá prevalecer entre las tesis jurisprudenciales en contradicción CONDENA CONDICIONAL, PROCEDENCIA DE LA. DELITOS FISCALES. y SUSTITUCION DE LA PENA DE PRISION TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES.

Resolución que a la letra dice:

**“DELITOS FISCALES. PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCION Y CONMUTACION DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR.** Para que procedan los referidos beneficios a favor de los sentenciados por delitos fiscales, previstos en el artículo 101 del Código Fiscal de la federación además de cumplirse con los requisitos que al efecto establece el código Penal Federal, es menester que en los autos del proceso penal conste documentalmente la manifestación de la **Secretaría de Hacienda y Crédito Público** en el sentido de que el interés fiscal se encuentra cubierto o garantizado; en virtud de que atento a lo dispuesto en el artículo 94 del Código Tributario invocado, es a la autoridad administrativa a quien le corresponde hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas que se hubieren generado con motivo de la infracción fiscal; por ende, aunque en los autos del proceso penal conste la existencia de un embargo precautorio o aseguramiento de bienes a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no implica necesariamente que el interés fiscal se encuentre garantizado, al requerirse que esa autoridad actualice y determine el monto del adeudo

fiscal, que incluye las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, y en consecuencia, los jueces federales están imposibilitados para conocer si el valor de los bienes embargados es suficiente para garantizar el crédito fiscal, amén de que el monto de estos conceptos pudiera superar el valor económico de dichos bienes”.

De lo anterior, cabe destacar que es indispensable garantizar el crédito fiscal y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá resolver sobre la satisfacción del multicitado crédito, y hacerlo del conocimiento del Juez, ya que es un requisito esencial para que proceda la conmutación, sustitución o algún beneficio por la comisión de un delito fiscal, y quien deberá resolver sobre la procedencia de los referidos sustitutos será el Juez de la Causa o el Tribunal, conforme a lo dispuesto por el Código Penal Federal.

- **ANALISIS DEL ARTICULO 141 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

**ARTICULO 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:**

El término garantía se refiere: “Al aseguramiento del cumplimiento de una obligación mediante la afectación de cosa determinada o del compromiso de pago por un tercero para el caso de incumplimiento de la misma por el deudor originario”.<sup>56</sup> Ahora bien, el interés fiscal o crédito fiscal es la cantidad líquida que el pasivo tiene que enterar al fisco como cumplimiento de los deberes establecidos en la ley. Consecuentemente, al garantizar el interés fiscal el contribuyente asegura el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, a través de garantías reales o personales mismas que se establecen en el artículo en comento y que se analizarán posteriormente.

Dichas garantías deben otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las entidades federativas que realicen estas funciones, según lo dispone el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la

---

<sup>56</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. cit. Pág. 299

Federación; los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

Se dice que al garantizar el interés fiscal: "El contribuyente asume la posición de garantizarle al fisco los créditos fiscales que le adeuda, es decir le manifiesta al fisco la intención de cubrir los créditos a través del ofrecimiento de una garantía".<sup>57</sup>

En algunas ocasiones, aunque el contribuyente no esté de acuerdo con el monto que se le fija, para poder impugnar la resolución que impone algún crédito fiscal, tiene que garantizar la cantidad a que asciende dicho crédito. Las siguientes fracciones indican cuáles son las formas en que podemos hacerlo.

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

Conforme al artículo 2516 del Código Civil para el Distrito Federal, "El depósito es un contrato por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble que aquél le confía, y guardarla para restituirla cuando la pida el depositante".

"Por otra parte, en relación a las especies de este contrato, es unánime el criterio de que este contrato, dependiendo la ley que lo regule puede ser civil, mercantil o administrativo. Es un depósito administrativo cuando por virtud de alguna autorización, licencia, permiso o concesión otorgada por el Estado a los particulares, exige la constitución del depósito de cierta suma de dinero para asegurar el cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales en alguno de sus órganos administrativos".<sup>58</sup>

Es clara la fracción al señalar que el depósito debe consistir en dinero; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala cuales son las obligaciones que deberán cumplir las instituciones de crédito o casas de bolsa autorizadas para operar cuentas de garantía del interés fiscal, siendo las siguientes:

<sup>57</sup> SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Aplicación Práctica del Código Fiscal, Introducción al Derecho Fiscal*, Línea Universitaria. Pág. 170.

<sup>58</sup> JIMENEZ ILLESCAS, Juan Manuel, *La Garantía del Interés Fiscal*, Tesis de Licenciatura en Derecho, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Pág. 121.

- I. Presentar declaración semestral en que se manifiesten el nombre y Registro Federal de Contribuyentes de los usuarios de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación...
- II. Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquél en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras.

El depósito en dinero, está pues contemplado como una de las garantías que puede utilizar el contribuyente para cumplir en el plazo señalado con el pago del crédito fiscal.

## **II. Prenda o hipoteca.**

La prenda es una garantía real que se constituye sobre bienes muebles; la hipoteca igualmente es una garantía real pero ésta recae sobre bienes inmuebles. La primera es definida como: "El derecho que se constituye sobre un bien mueble, determinado y enajenable que se entrega al titular para garantizar el cumplimiento de una obligación y que le da derecho de persecución y en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, de enajenación y de preferencia para ser pagado con el producto de la enajenación en el grado de prelación que señala la ley"<sup>59</sup>.

La segunda es: "La garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de dichos bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley"<sup>60</sup>.

El reglamento del Código Fiscal de la Federación en el artículo 62 contiene las reglas que debe observar este tipo de garantía

---

<sup>59</sup> ZAMORA Y VALENCIA, Miguel Ángel, *Contratos Civiles*, séptima edición, editorial Porrúa, México, 1988, Pág. 393. El mismo autor señala que la palabra prenda tiene diversas acepciones, a) Como contrato, b) La cosa sobre la que recae el contrato o el derecho real, y c) La del derecho real que es la definición utilizada para efectos del artículo en análisis.

<sup>60</sup> DE PINA Vara, Rafael, Op. cit. Pág. 309.

Los bienes sobre los que se constituirán la prenda o hipoteca son los siguientes:

- a) Bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese por ciento. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.
- b) Bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral; para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del Registro Público de la Propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria que hubiera sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75 % del valor.

Cuando se garantice a través de la hipoteca, el otorgamiento de dicha garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relativos al crédito fiscal.

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

**Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.**

“La fianza es el contrato por el cual un tercero, en relación con una determinada obligación, se obliga a su cumplimiento para el caso de que el deudor o fiador anterior no la cumplan” (artículo 2794 del Código Civil para el Distrito Federal) .

Es una garantía personal a través de la que un tercero se compromete para el cumplimiento de una obligación.

La institución deberá ser autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para celebrar estos contratos. Ahora bien, el beneficio de orden conforme el artículo 2814 del Código Civil, consiste en que: “El fiador no puede ser compelido a pagar al acreedor, sin que previamente sea reconvenido el deudor”.

El beneficio de excusión: "Consiste en que el acreedor, primero debe tomar todos los bienes del deudor principal y aplicarlos al pago de la deuda, y el fiador sólo quedará obligado por lo que falte, ya que de ser suficientes los bienes del deudor queda liberado".<sup>61</sup>

Conforme a lo dispuesto por esta fracción, la afianzadora no gozará de los citados beneficios, por lo que puede ser requerido a cumplir con la obligación antes que el deudor. La póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la federación más cercana.

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

Es una garantía personal y consiste en que el tercero solidario se obliga a responder frente al acreedor en el mismo plano que el deudor principal.

Las reglas a que debe sujetarse el tercero para garantizar el interés fiscal, las señala el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las cuales consisten en:

- I. Manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.
- II. Cuando sea persona moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social y siempre que dicha persona no haya tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aún teniéndola, ésta no haya excedido de un 10% de su capital social.
- III. Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los

---

<sup>61</sup> JIMENEZ ILLESCAS, Juan Manuel, Op. cit. Pág. 127.

ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.

“El obligado por garantía es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por disposición de la ley, sino por voluntad propia”.

#### **V. Embargo en la vía administrativa.**

El embargo, como se definió en el capítulo anterior: Es el medio legal de que dispone la autoridad fiscal para garantizar el cobro del interés fiscal, mediante el aseguramiento de los bienes del contribuyente para que en su caso, a través del remate, se haga efectivo dicho crédito fiscal. Ahora bien, el embargo en vía administrativa consiste en la solicitud por parte del contribuyente para que se lleve a cabo el mismo, con la finalidad de garantizar el crédito fiscal. Debiendo observar las reglas que para ese efecto señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación la cuales en síntesis son:

- a) Se practicará a solicitud del contribuyente.
- b) El contribuyente deberá señalar los bienes que deben trabarse, los cuales deben ser suficientes para garantizar el interés fiscal, (los bienes de fácil descomposición o deterioro o inflamables no serán susceptibles de ser embargados).
- c) Los depositarios de los bienes serán: tratándose de personas físicas será el propietario, tratándose de personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente o realice maniobras tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones podrá removerlo del cargo (en estos casos los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no hubiere, con la persona que designe el jefe de la oficina).
- d) Deberán inscribirse en el Registro Público que corresponda el embargo de los bienes que estén sujetos a esa formalidad.
- e) Deberá cubrirse con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código Fiscal, (el 2% del crédito fiscal por cada una de las

diligencias que señala el artículo citado), El pago efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

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

**El segundo párrafo del artículo en estudio a la letra dice: “La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes”.**

Para garantizar el crédito fiscal se deben tomar en cuenta los siguientes conceptos:

- a) Contribuciones adeudadas, mismas que deben actualizarse conforme lo establecido en el artículo 17-A del multicitado Código.
- b) Los accesorios causados (recargos, sanciones e indemnización).
- c) Los accesorios que se pueden causar durante los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía.

Si al transcurrir el plazo indicado, no se cubre el crédito fiscal, deberá actualizarse el importe del mismo cada año y deberá ampliarse la garantía para que cubra el crédito ya actualizado y el importe de los recargos hasta los doce meses siguientes.

**“El reglamento de este código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes”.**

El tercer párrafo señala que: los requisitos que deben observarse para el otorgamiento y la aceptación de las garantías se encuentran previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será la encargada de velar por que sean suficientes durante su aceptación así como después de hecha, y en caso contrario la garantía deberá ampliarse o se procederá a embargar otros bienes.

**En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.**

Este párrafo señala que las autoridades fiscales por ningún motivo pueden exceptuar a algún contribuyente para que otorgue alguna garantía del crédito fiscal.

**El siguiente párrafo señala: “La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código”.**

Se encuentra establecido el término con que cuentan los contribuyentes en caso de querer garantizar el interés fiscal el cual será de 30 días a partir de que la Autoridad fiscal le haga del conocimiento al contribuyente sobre la resolución en la que se determine que debe garantizarse el interés fiscal, a excepción de que se señale un plazo diferente.

**Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y**

**aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.**

Este último párrafo establece que en caso de que un contribuyente se ampare contra el cobro de contribuciones obligado a enterar, éste debe garantizar el crédito fiscal a través de un depósito ante la autoridad recaudadora competente.

Es importante señalar que para garantizar el interés fiscal podrán combinarse las diferentes garantías que han quedado expuestas durante el análisis de este artículo y también pueden sustituirse, en este caso, antes de cancelarse la garantía existente, deberá constituirse la sustituta, siempre y cuando la que se pretenda sustituir no sea exigible.

En caso de incumplimiento por parte del contribuyente para realizar en el plazo señalado el pago del crédito fiscal, a través del procedimiento administrativo de ejecución se pueden hacer efectivas las garantías consistentes en: prenda o hipoteca, embargo en vía administrativa, obligación solidaria asumida por terceros y fianza a favor de la federación (bajo las modalidades que establece el artículo 143 del Código de la materia), y cuando la garantía consistió en depósito de dinero, una vez que quede firme el crédito fiscal, se hará efectiva por mandato de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## **2.4 ANALISIS JURIDICO DEL ARTICULO 90 DEL CODIGO PENAL FEDERAL**

**Artículo 90. El otorgamiento y disfrute de los beneficios de la condena condicional, se sujetarán a las siguientes normas:**

“Resulta distinto el otorgamiento de la condena condicional al goce de la misma. Esta conclusión deriva de que el artículo 90 tantas veces citado, en la fracción I se refiere a los requisitos que se deben cumplir para que el juez suspenda la ejecución de las penas, y en la II, registra los requisitos para gozar de ese beneficio. De esta manera es posible jurídicamente otorgar el beneficio por cumplirse las exigencias enumeradas en la fracción I y no permitir el goce por no

cumplirse las establecidas en la fracción II<sup>62</sup>. Por lo que necesariamente deben observarse las condiciones y cumplirse con los requisitos establecidos en las siguientes fracciones para que realmente el sentenciado pueda resultar beneficiado por esta institución que es la condena condicional.

**I.- El juez o tribunal, en su caso, al dictar sentencia de condena o en la hipótesis que establece la fracción X de este artículo, suspenderán motivadamente la ejecución de las penas, a petición de parte o de oficio, si concurren estas condiciones:**

Como se desprende de esta fracción, el juez o tribunal son los facultados para otorgar el beneficio de la condena condicional. El momento en que se otorga es al dictar sentencia condenatoria o después. Si es que por inadvertencia de parte del sentenciado, del juez, o del tribunal, no se hizo valer dicho beneficio, se tendrá que promover el incidente respectivo ante el juez de la causa. El efecto que produce este beneficio es la suspensión motivada de ejecutar la pena impuesta. Para efectos de este artículo se entiende por suspender la ejecución de una pena: a la interrupción de la ejecución de una sanción consistente en pena de prisión o multa. Guillermo Cabanellas, en su diccionario de derecho Usual, dice al respecto que la suspensión de ejecución de penas; "Es la cesación del cumplimiento de una sanción impuesta por sentencia en causa criminal"<sup>63</sup>. Por "motivadamente" se entiende a la exposición de las razones lógico-jurídicas que considera el juez o tribunal para dictar una resolución judicial, en este caso para que se dicte la suspensión del cumplimiento de la pena impuesta. Raúl Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas al respecto señalan: "La suspensión es motivada por parte de la autoridad jurisdiccional, no forzada u obligatoria. Procede y debe concederla si considera a su prudente arbitrio y con base en el "conocimiento directo del sujeto" a que se refiere el art. 52 in fine c.p. que además de haberse llenado los requisitos que el inciso I (sic) del artículo 90 consigna, corresponde otorgarla al sentenciado, en interés no sólo de éste sino también social. Constituye por ello la mejor

---

<sup>62</sup> RIVERA SILVA, Manuel, Op. cit. Pág. 74

<sup>63</sup> Pág. 579.

oportunidad de la individualización judicial...”<sup>64</sup>. La condena condicional no es un derecho del sentenciado, sino un beneficio que se otorga si el juez considera en base a razones lógico-jurídicas que es mejor la readaptación del sentenciado cumpliendo con los requisitos exigidos por el artículo 90 del Código Penal Federal, que recluyéndolo, siendo esto, quizá perjudicial tanto para el sentenciado como para la sociedad.

Robustece lo anterior la siguiente Tesis Jurisprudencial:

**Octava Época**

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación**

**Tomo: X, septiembre de 1992**

**Página: 247**

**CONDENA CONDICIONAL. LA NEGATIVA DEL JUZGADOR DE CONCEDER EL BENEFICIO DE LA, DEBE ENCONTRARSE LEGALMENTE RAZONADA Y MOTIVADA.** Es cierto que de acuerdo con la Tesis Jurisprudencial número 51 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Apéndice Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, segunda parte, página 129), la condena condicional no constituye un derecho establecido en la ley a favor del sentenciado, sino un beneficio cuyo otorgamiento queda al prudente arbitrio del juzgador, también es verdad que, cuando se solicite tal beneficio, para negarlo el juzgador deberá razonar y motivar legalmente su determinación.

Las condiciones que deben observarse para el otorgamiento del beneficio de la condena condicional son las siguientes:

- a) Que la condena se refiera a pena de prisión que no exceda de cuatro años.**

Se debe recordar que la condena condicional tiene como finalidad suspender la ejecución de las penas cortas de prisión a fin de evitar que delincuentes primarios, al convivir con reos avanzados, adquieran malicia, hábitos viciosos o se conviertan en delincuentes corruptos, siendo más difícil su reintegración a la sociedad.

---

<sup>64</sup> *Código Penal Anotado*, Vigésimoprimer edición, editorial Porrúa, México, 1998, Pág. 289.

Consideramos que lo dispuesto en este inciso no requiere mayor explicación ya que la circunstancia requerida es fácil de comprender, mas no debe entenderse que carece de importancia, ya que como se dijo anteriormente, todas las condiciones señaladas son imprescindibles para gozar del beneficio establecido en este artículo, por lo que ninguna debe pasarse por alto.

- b) Que el sentenciado no sea reincidente por delito doloso, haya evidenciado buena conducta antes y después del hecho punible y que la condena no se refiera a alguno de los delitos señalados en la fracción I del artículo 85 de este Código, y**

La reincidencia es la reiteración de la conducta delictiva por un sentenciado. “La repetición de la misma falta, culpa o delito; insistencia en los mismos. Estrictamente, la comisión de igual o análogo delito por el reo ya condenado”<sup>65</sup>.

En la doctrina se hace una distinción entre reincidencia específica y genérica; la primera se refiere a la repetición de igual delito y la segunda es cuando se comete un delito distinto por el que fue sentenciado el agente del delito. El artículo 20 del Código Penal Federal, establece: “Hay reincidencia. Siempre que el condenado por sentencia ejecutoria, dictada por cualquier tribunal de la República o del extranjero, cometa un nuevo delito, si no ha transcurrido, desde el cumplimiento de la condena o desde el indulto de la misma un término igual al de la prescripción de la pena, salvo las excepciones fijadas en la ley. La condena sufrida en el extranjero se tendrá en cuenta si proviniere de un delito que tenga este carácter en este código o leyes especiales.”

Se desprende de lo anterior los siguientes requisitos para que un sujeto sea considerado reincidente:

- d) Será necesario que exista como precedente una sentencia firme en sentido condenatorio.

---

<sup>65</sup> CABANELLAS, Guillermo, Op. cit. Pág. 112.

- e) La comisión de un nuevo delito, si no ha transcurrido, desde el cumplimiento de la condena o desde el indulto de la misma un término igual al de la prescripción de la pena (salvo las excepciones contempladas en la ley).
- f) En caso de que sea un sentenciado del extranjero, el delito por el que se le haya condenado, deberá estar contemplado en las leyes comunes o especiales como tal.

Se encuentran exceptuados de ser considerados para la reincidencia, los delitos políticos y a las personas indultadas cuando resultaron inocentes.

El inciso es claro al señalar que la reincidencia debe ser por delito doloso; a contrario sensu, los sentenciados reincidentes por delitos culposos podrán gozar del beneficio en estudio, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos y al arbitrio del juez o tribunal sea procedente otorgarla.

Por dolo entendemos a la intención por parte del agente de realizar el injusto, o la "voluntad consciente de cometer un acto delictivo".<sup>66</sup> El artículo 9 del Código Penal Federal dispone:

"Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley".

En cuanto a la conducta podemos decir que al momento de individualizar la pena, el juez se ve en la necesidad de investigar los anteriores ingresos a prisión, del procesado, lo que aparece en la ficha sinaléctica, que es el documento donde se registran los antecedentes penales del delincuente. Sin embargo el documento con el que se acredita plenamente la reincidencia son la copia de la sentencia condenatoria de la que debe observarse si causó estado, esto es, que ya no se pueda inmutar la sentencia condenatoria dictada, ya que pudo darse el caso de que se haya recurrido a algún medio de defensa (la apelación o el amparo) y al sentenciado se le absuelva.

La siguiente tesis jurisprudencial nos ilustra al respecto:

### **Octava Época**

---

<sup>66</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. cit. Pág. 256.

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación**

**Tomo: IX, Junio 1992**

**Página: 352**

**ANTECEDENTE PENAL, NO LO CONSTITUYE LA SENTENCIA CONDENATORIA DE PRIMERA INSTANCIA SINO OBRA CONSTANCIA DE QUE CAUSO EJECUTORIA.**

Si para los efectos de la individualización de la pena, la autoridad responsable, sostiene que el sujeto activo del delito es reincidente, apoyándose para llegar a esta conclusión en la copia certificada de la sentencia de primera instancia, en la cual se condenó al reo por diverso delito y sin que ella establezca, que ha causado estado, tal determinación es errónea precisamente, porque siendo esa sentencia susceptible de ser recurrida en apelación, no obra en el sumario constancia de que hubiera causado ejecutoria.

Se considera que un sentenciado observa buena conducta después del hecho delictivo, cuando no comete un nuevo delito posteriormente, del que ha sido juzgado. Como se observa la mala conducta y la reincidencia van de la mano.

Robustece lo anterior la siguiente tesis aislada cuyos datos y contenido se observan a continuación:

**“CONDENA CONDICIONAL, MALA CONDUCTA EN CASO DE.** Para que la autoridad juzgadora considere a determinada persona como sujeto de mala conducta, ésta debe actualizarse mediante actos volitivos que revelen su desprecio e indiferencia al cumplimiento de la norma legal, conducta que demostraría tal desprecio cuando reincidiera voluntariamente en la violación a leyes penales; pero cuando en la especie se trata de un antecedente consistente en haber cometido un delito imprudencial o culposo, en donde el elemento intencionalidad queda descartado, siendo el elemento culposo meramente contingente, que puede ocurrirle a cualquier persona, aun a las reputadas como de intachable conducta, que teniendo el infortunio de atropellar a alguna persona al conducir un vehículo se vea sujeta a un proceso y a sufrir una condena, no debe esta circunstancia ser tomada como antecedente de mala conducta, para que en el caso de la comisión de nuevo delito cuya sentencia no pase de dos años de prisión, se le niegue por los conceptos expuestos el beneficio de la condena condicional...”

Amparo directo 1799/69. Josefina Cruz González. 14 de enero de 1970. 5 votos. Ponente: Abel Huitrón.

**Instancia. Primera Sala.**

**Fuente: Semanario Judicial de la federación.**

**Época: Séptima época.**

**Volumen 13 Segunda Parte. Pág. 17.**

**Tesis Aislada.**

En cuanto a la excepción establecida por este inciso del artículo 90 y al remitirnos al artículo 85, en su fracción primera, establece: “No se concederá la libertad preparatoria a:

I. Los sentenciados por alguno de los delitos previstos en este código que a continuación se señalan:

- a) Uso ilícito de instalaciones destinadas al tránsito aéreo...
- b) Contra la salud (salvo que se trate de individuos en los que concurren evidente atraso cultural, aislamiento social y extrema necesidad económica);
- c) corrupción de menores o incapaces;
- d) Violación;
- e) Homicidio;
- f) Secuestro, previsto en el artículo 366, salvo los dos párrafos últimos y tráfico de menores;
- g) Comercialización de objetos robados;
- h) Robo de vehículo;
- i) Robo previsto en los artículos 371, último párrafo; 372; 381 fracciones VII, VIII, IX, X, XI y XV; y 381- bis, o
- j) Operaciones con recursos de procedencia ilícita;

**c) Que por sus antecedentes personales o modo honesto de vivir, así como por la naturaleza, modalidades y móviles del delito, se presuma que el sentenciado no volverá a delinquir.**

En cuanto al modo honesto de vivir, debe acreditarse que el “Individuo debe enmarcar su vida dentro de los cánones de la moral, el derecho y las buenas costumbres”<sup>67</sup>; esto es, debe regirse por principios sociales y acreditar una manera correcta de vida, alejado de escándalos o reproches sociales. El móvil del delito es el motivo que obligó a delinquir al sentenciado, que hagan suponer al juez o al tribunal que no volverá a incurrir en un delito.

---

<sup>67</sup> TERCERO HERNANDEZ, Francisco, “La Condena Condicional”, tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho, ENEP ARAGON, 1992, Pág. 79.

## **II.- Para gozar de este beneficio el sentenciado deberá:**

- a) Otorgar la garantía o sujetarse a las medidas que se le fijen, para asegurar su presentación ante la autoridad siempre que fuere requerido;**

Este es el primer requisito fijado que el sentenciado deberá cumplir en caso de querer obtener el beneficio de la condena condicional.

**Octava Época**

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación**

**Tomo: XIV, julio 1994**

**Página: 505**

**CONDENA CONDICIONAL. FIJACION DE LA GARANTIA.** El uso de la facultad de fijar el monto de la fianza para la condena condicional no puede ser arbitrario, sino limitado por las disposiciones contenidas en el Código Procesal Penal; por tanto, si para conceder dicho beneficio el juzgador aumenta la fianza que fijo para garantizar la libertad caucional, tiene que fundar legalmente el motivo atentas las finalidades de seguridad que con ello se persiguen.

- b) Obligarse a residir en determinado lugar, del que no podrá ausentarse sin permiso de la autoridad que ejerza sobre él cuidado y vigilancia;**

La residencia es el lugar en que una persona tiene su morada habitual; y este requisito es impuesto con la finalidad de que el sentenciado no se ausente o se dé a la fuga para evitar el cumplimiento de la condena en caso de que se haga efectiva. Sin embargo, si por algún motivo el sentenciado tuviera que ausentarse, lo hará del conocimiento de la Dirección General de Servicios Coordinados de Prevención y Readaptación Social para que se le autorice o niegue el permiso solicitado.

- c) Desempeñar en el plazo que se le fije, profesión, arte, oficio u ocupación lícitos;**

Se requiere que el sentenciado se dedique a alguna actividad lícita, entendiéndose por lícito lo “Justo, permitido, según justicia y razón. Ajustado a derecho”.<sup>68</sup> El artículo 5 constitucional contiene la garantía de libertad de trabajo y se establece que cualquier individuo es libre para dedicarse a la profesión, comercio o trabajo que le acomode siendo lícito.

**d) Abstenerse del abuso de bebidas embriagantes y del empleo de estupefacientes, psicotrópicos u otras sustancias que produzcan efectos similares, salvo por prescripción médica y**

La prohibición para ingerir ciertas sustancias que provocan la alteración de la actitud del sentenciado es impuesta con la finalidad de que el beneficiado observe buena conducta durante el lapso que dure el cumplimiento condicional de la pena.

**e) Reparar el daño causado.**

Para los efectos de este inciso, se entiende como reparación del daño: “A la indemnización entregada a quien los ha sufrido por la persona que resulte responsable de ellos”.<sup>69</sup> Esto es, el sentenciado para acogerse bajo el beneficio de la condena condicional deberá resarcir los daños que provocó al cometer el injusto penal.

Los conceptos que comprende dicha reparación son:

**La restitución** de la cosa obtenida por el delito.

**La indemnización** del daño material o moral causado.

**El resarcimiento** de los perjuicios ocasionados.

**Cuando por sus circunstancias personales no pueda reparar desde luego el daño causado dará caución o se sujetará a las medidas que a juicio del juez**

---

<sup>68</sup> DE PINA VARA, op. cit. Pág. 361.

<sup>69</sup> Ibidem. Pág. 440.

**o Tribunal sean bastantes para asegurar que cumplirá, en el plazo que se le fije, esta obligación.**

Si por algún motivo, el sentenciado no esté en condiciones para reparar el daño, la autoridad judicial podrá imponer una garantía para garantizar el cumplimiento de la obligación impuesta en el inciso d) de este artículo, caución que el juez deberá calificar de suficiente, además de fijar el plazo para el cumplimiento de las mismas.

**III. La suspensión comprenderá la pena de prisión y la multa, y en cuanto a las demás sanciones impuestas, el juez o tribunal resolverán discrecionalmente según las circunstancias del caso.**

El beneficio de la condena condicional no se limita a suspender la pena privativa de libertad, ya que también abarca la multa.

**IV. A los delincuentes a quienes se haya suspendido la ejecución de la sentencia, se les hará saber lo dispuesto en este artículo, lo que se asentará en diligencia formal, sin que la falta de ésta impida, en su caso, la aplicación de lo prevenido en el mismo.**

Esta fracción establece que a los beneficiados por la inejecución de la sentencia condenatoria, se les hará del conocimiento de lo que establece este artículo, sin que pueda excusarse en que no le informaron del mismo, para incumplir con las obligaciones impuestas por el precepto en análisis.

**V. Los sentenciados que disfruten de los beneficios de la condena condicional quedarán sujetos al cuidado y vigilancia de la Dirección General de Servicios Coordinados de Prevención y Readaptación Social.**

La Dirección General de Servicios Coordinados de Prevención y Readaptación Social, es la Institución encargada de vigilar a los sentenciados que disfruten de los beneficios de la condena condicional para el debido cumplimiento de la pena condicionada.

Sin embargo, se está proponiendo una reforma para cambiar de acepción a dicha Dirección. A continuación se transcribe parte del argumento utilizado en la iniciativa.

“Ahora bien, el 6 de febrero de 2001 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento Interno de la Secretaría de Seguridad Pública, el cual señala en sus artículos 3 y 29 que, para el estudio, planeación y despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará de las unidades administrativas, entre las cuales se destaca el **órgano administrativo desconcentrado Prevención y Readaptación Social**, confiriéndole amplias atribuciones en el ámbito penitenciario. Para el debido cumplimiento de las atribuciones a cargo del órgano administrativo desconcentrado Prevención y Readaptación Social, el 6 de mayo de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento del Órgano Administrativo Desconcentrado Prevención y Readaptación Social.

Es importante destacar que la mayoría de la legislación vigente que rige y reglamenta la actuación de la autoridad ejecutora federal en materia de ejecución de sanciones, prevención y readaptación social se encuentra dispersa y, en la mayoría de los casos, se hace mención a **la Dirección General de Prevención y Readaptación Social**, dependencia que, antes de la reforma de 2000, era la competente para resolver lo relacionado con la ejecución de las sanciones y que dependía de la Secretaría de Gobernación”.

**VI. En caso de haberse nombrado fiador para el cumplimiento de las obligaciones contraídas en los términos de este artículo, la obligación de aquél concluirá seis meses después de transcurrido el término a que se refiere la fracción VII, siempre que el delincuente no diere lugar a nuevo proceso o cuando en éste se pronuncie sentencia absolutoria. Cuando el fiador tenga motivos fundados para no continuar desempeñando el cargo, los expondrá al juez a fin de que éste, si los estima justos, prevenga al sentenciado que presente nuevo fiador dentro del plazo que prudentemente deberá fijarle, apercibido de que se hará efectiva la sanción si no lo verifica. En caso de muerte o insolvencia del fiador, estará obligado el sentenciado a poner el hecho en conocimiento del juez para el efecto y bajo el apercibimiento que se expresa en el párrafo que precede.**

- El fiador concluye sus obligaciones durante los siguientes 6 meses después de que se declare extinguida la pena.
- El fiador puede renunciar al cargo por razones fundadas, en este caso, el sentenciado puede presentar nuevo fiador dentro del plazo requerido por el juez, ya que en caso contrario se hará efectiva la sanción.

**VII. Si durante el término de duración de la pena, desde la fecha de la sentencia que cause el condenado no diere lugar a nuevo proceso por delito doloso que concluya con sentencia condenatoria, se considerará extinguida la sanción fijada en aquélla. En caso contrario, se hará efectiva la primera sentencia, además de la segunda, en que el reo será consignado como reincidente sin perjuicio de lo establecido en el artículo 20 de este Código. Tratándose del delito culposo, la autoridad competente resolverá motivadamente si debe aplicarse o no la sanción suspendida;**

Se extingue la pena, si desde la fecha que se dictó sentencia y se concedió el beneficio para el cumplimiento condicional de la pena y transcurrido el término fijado para la extinción de la pena, el beneficiado no da lugar a un nuevo proceso en el que se le condene por haber cometido un delito doloso. Si diere lugar a un nuevo proceso por delito doloso, quedará sin efectos el beneficio y se harán efectivas las sentencias impuestas aplicándose las reglas de la reincidencia.

**VIII. Los hechos que originen el nuevo proceso interrumpen el término a que se refiere la fracción VII tanto si se trata del delito doloso como culposo, hasta que se dicte sentencia firme;**

Los efectos que produce el hecho de que el beneficiado por la condena condicional de origen a un nuevo proceso, ya sea por delito doloso o culposo, es la suspensión del término que corre para considerar extinguida la pena, en tanto se pronuncie sentencia firme, la cual puede ser condenatoria o absolutoria, esto con la finalidad de que en caso de resultar condenado por un delito doloso el beneficio quede sin efectos.

**IX. En caso de falta de cumplimiento de las obligaciones contraídas por el condenado, el juez podrá hacer efectiva la sanción suspendida o amonestarlo, con el apercibimiento de que si vuelve a faltar a alguna de las condiciones fijadas, se hará efectiva dicha sanción.**

El beneficio de la condena condicional se otorga si se observan ciertas circunstancias y si el sentenciado cumple con determinados requisitos, en caso de

que el beneficiado incumpla con lo pactado, el Juez puede amonestarlo o hasta declarar sin efectos el multicitado beneficio.

**X. El reo que considere que al dictarse sentencia reunía las condiciones fijadas en este precepto y que está en aptitud de cumplir los demás requisitos que se establecen, si es por inadvertencia de su parte o de los tribunales que no obtuvo en la sentencia el otorgamiento de la condena condicional, podrá promover que se le conceda, abriendo el incidente respectivo ante el juez de la causa.**

Esta fracción concede al sentenciado la facultad de promover el incidente en el que solicite se le otorgue el beneficio de la condena condicional, cuando crea que se encuadra a las situaciones establecidas en la fracción I de este artículo y que cumplirá con los requisitos señalados por el mismo. El incidente deberá promoverse ante el juez que conoció del asunto.

### **CAPITULO III EXEGESIS JURIDICA DE TESIS JURISPRUDENCIALES**

En principio, conviene precisar que dos tesis jurisprudenciales son consideradas contradictorias cuando ocurre cualquiera de estos supuestos:

- Que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes.
- Que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas.
- Que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos.

A continuación haremos un estudio breve de las tesis jurisprudenciales que se oponen entre sí. El objetivo es conocer el punto en que radica la contradicción de los criterios emitidos por cada uno de los Tribunales Colegiados. Por consiguiente, conoceremos cuál es la postura presentada entre uno y otro, para el final hacer un análisis jurídico del criterio que debe prevalecer según nuestro Tribunal Supremo.

También es importante destacar, antes de iniciar con la exégesis jurídica de las tesis jurisprudenciales, que, al momento de dictarse una y otra resolución, el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación fue reformado. Hacemos hincapié en esto porque es de la interpretación de dicho dispositivo, de donde se deriva la contradicción.

Hasta antes de la reforma el precepto a la letra decía:

“Para que proceda la condena condicional, la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicables en Materia Federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.

La reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, entrando en vigencia el 1 de enero de 1999, y actualmente el mismo artículo dispone:

**ARTICULO 101.** "No procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104, 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Pese a la reforma sufrida, el artículo no cambia su esencia ya que el objeto sigue siendo el mismo, esto es, **establecer que para que procedan los beneficios, sustitutos o la conmutación de sanciones tratándose de delitos fiscales, además de los requisitos que para tal efecto señale el Código Penal Federal, será necesario que se compruebe que el crédito fiscal está cubierto o garantizado a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

Y algo importante es que el artículo actual restringe el otorgamiento de los beneficios, tratándose de ciertos delitos fiscales como: el contrabando, equiparación al contrabando, defraudación fiscal, equiparación a la defraudación fiscal que se encuentren sancionados con pena de tres a nueve años de prisión, ya que resultarán improcedentes los beneficios penales.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia al respecto señala: "Se aprecia que la reforma que sufrió el precepto transcrito se realizó con el objeto de limitar la procedencia de los beneficios a que alude el mismo por la comisión de delitos allí previstos, cuando a éstos les corresponda una determinada sanción; sin embargo, dicho precepto no sufrió modificación alguna por lo que hace al punto específico que originó la divergencia de criterios de los órganos jurisdiccionales

contendientes, por lo tanto, aunque se haya reformado dicho artículo con posterioridad al dictado de las sentencias de los tribunales colegiados, debe entenderse que subsiste la divergencia de criterios que requiere ser superada a través del pronunciamiento que realice este Alto Tribunal”.<sup>70</sup>

Respecto a lo anterior nos ilustra la siguiente tesis:

**Novena Época**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta**

**Tomo: XIII, abril de 2001**

**Tesis: P. VIII/2001**

**Página: 322**

**“CONTRADICCIÓN DE TESIS. NO DEBE DECLARARSE INEXISTENTE AUN CUANDO LA NORMA INTERPRETADA POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO HAYA SUFRIDO UNA REFORMA, SI ESTA NO MODIFICÓ SU ESENCIA.** No es dable concluir que es inexistente una contradicción de tesis, cuando la norma legal que interpretaron los tribunales y que los llevó a conclusiones discrepantes, sufre una reforma que sólo modificó en parte la terminología empleada, pero no la esencia del precepto, en tanto que se entiende que si el contenido sustancial se mantiene, subsiste la divergencia de criterios que requiere ser superada a través del pronunciamiento de la Suprema corte de Justicia de la Nación”.

Después de aclarado lo anterior iniciaremos con el análisis de las tesis respectivas.

### **3.1 CONDENA CONDICIONAL, PROCEDENCIA DE LA. DELITOS FISCALES.**

El Primer Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito emitió la siguiente ejecutoria, misma que constituyó jurisprudencia:

**Novena Época**

**Instancia: Primer Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta**

**Tomo: XII, octubre de 2000**

**Tesis XIX, 1°. J/13**

**Página: 1126**

**“CONDENA CONDICIONAL, PROCEDENCIA DE LA. DELITOS FISCALES.** Una interpretación armónica de los artículos 101, 94 y 17-A

<sup>70</sup> Resolución de contradicción de Tesis Jurisprudenciales, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia, Págs. 31-32.

del Código Fiscal de la Federación en relación con el 45 de la Ley Aduanera, permite establecer que, tratándose de delitos fiscales, para que proceda la condena condicional es necesario justificar, además de los requisitos señalados en el artículo 90 del Código Penal Federal, que los adeudos fiscales estén cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que los Jueces Federales no pueden sustituirse a la opinión de dicha dependencia del Ejecutivo que es la única facultada para ello e incluso para otorgar el perdón al inculpado. Lo anterior es así porque, en estos casos no procede la condena a la reparación del daño ni tampoco la imposición de multas, lo que queda bajo el resorte competencial de las autoridades exactoras (artículo 94), quienes en términos del diverso 17-A ya citado, están facultadas para determinar el monto de las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, tomando en cuenta el tiempo transcurrido y los cambios de precios que hubiere sufrido la mercancía en el país de acuerdo con el procedimiento allí detallado; por lo que no basta que la mercadería secuestrada quede afecta directamente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales, para considerar que ha quedado cubierto el interés fiscal, pues se reitera que es necesario calcular el importe de cada uno de los conceptos regulados por el artículo 94 del Código Fiscal de la federación; lo que de ninguna manera podrían hacer los Jueces Federales por carecer de competencia para ello. De sostener el criterio del promovente, llevándolo al absurdo, tendría que aceptarse que los Jueces Federales también estarían facultados para fijar las multas que procedan y condenar a la reparación del daño causado al Estado, previa cuantificación de éste”.

Como se observa, el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito, al resolver sobre el amparo promovido, fundamenta su resolución, en los artículos 17-A, 94 y 101 del Código Fiscal de la Federación y 45 de la Ley Aduanera, mismos que se transcriben para una mejor comprensión del tema.

**ARTICULO 17-A.** “El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate. Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable”.

**ARTICULO 94.** “En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes sin que ello afecte al procedimiento penal”.

## **LEY ADUANERA**

**ARTICULO 45.** “Cuando en el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento se requiera efectuar la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas o cuando sean necesarias instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, los importadores o exportadores las deberán tomar previamente y las entregarán al agente o apoderado aduanal quien las presentará al momento del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento. En todo caso se podrán tomar las muestras al momento del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento en los términos que establezca el Reglamento.

Los importadores o exportadores que estén inscritos en el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas, o para las que se requiera de instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, no estarán obligados a presentar las muestras a que se refiere el párrafo anterior.

Las autoridades aduaneras podrán suspender hasta por seis meses la inscripción en el registro a que se refiere este artículo, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación detecten irregularidades entre lo declarado y la mercancía efectivamente importada o exportada. Asimismo, dichas autoridades podrán cancelar la citada inscripción, cuando el importador o exportador hubiera sido suspendido en tres ocasiones o cuando las autoridades competentes detecten cualquier maniobra tendiente a eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En ambos casos, se determinarán los créditos fiscales omitidos y se aplicará una multa equivalente del 8% al 10% del valor comercial de las mercancías que se hubieran importado al territorio nacional o exportado del mismo, declarándolas en los mismos términos que aquella en que se detectó alguna irregularidad en lo declarado y en lo efectivamente importado o exportado, realizadas en los seis meses anteriores o en el tiempo que lleve de operación si éste es menor, sin perjuicio de las demás sanciones que resulten aplicables.

Cuando se realice la toma de muestras, se procederá a levantar el acta de muestreo correspondiente”.

Del título de esta tesis se advierte, que el contenido de la misma trata sobre la procedencia de uno de los beneficios contemplados en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, beneficios de los que pueden acogerse los sentenciados por delitos fiscales, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en la ley.

En el caso que nos ocupa, se habla específicamente de la condena condicional. Esta tesis sostiene su razonamiento en los artículos transcritos y analizados en el capítulo que nos precede, sin embargo, pone mayor énfasis en lo fundamentado por el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, al señalar en el caso concreto que los sentenciados por delitos fiscales, además de cumplir con los requisitos señalados en el artículo 90 del Código Penal Federal, la condena condicional procederá si se cubre o garantiza el crédito fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual debe justificarse.

Niega rotundamente la procedencia del beneficio de la condena condicional, aun existiendo constancias de un embargo precautorio o de cualquier otra medida tendientes a asegurar algún tipo de mercancías, si previamente no existe la declaración de la autoridad tributaria en el sentido de que se encuentra garantizado el adeudo fiscal, ya que aplica cabalmente lo dispuesto por el dispositivo 101 del Código Tributario, al señalar que el juez o tribunal que conozca de la causa está impedido para resolver en cuanto al requisito exigido por el dispositivo aludido, ya que: "No pueden sustituirse a la opinión de dicha dependencia del ejecutivo que es la única facultada para ello", esto es, quien deberá resolver sobre la satisfacción del crédito fiscal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Y la misma tesis no duda al señalar que: "No procede la condena condicional a la reparación del daño, ni tampoco la imposición de multas, lo que queda bajo el resorte competencial de las autoridades exactoras".

Lo que concuerda con lo dispuesto por el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, ya que el artículo prohíbe a la autoridad judicial imponer penas pecuniarias.

Luego entonces, la autoridad judicial no puede intervenir en las sanciones de tipo económico, menos aún pasar por alto la opinión de la autoridad administrativa ya que ésta será la encargada de hacer efectivas las contribuciones omitidas, con sus recargos y las sanciones administrativas correspondientes, además de actualizarlas.

Por lo que, aun existiendo constancias, de haberse practicado un embargo precautorio a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los jueces no pueden considerar garantizados o satisfechos los adeudos fiscales, ya que esta facultad se encuentra reservada para la multicitada Secretaría.

### **3.2 "SUSTITUCION DE LA PENA DE PRISION TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES".** Sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito.

Por su parte el Segundo Tribunal del Colegiado del mismo circuito, sustenta la siguiente tesis jurisprudencial:

#### **Novena Época**

**Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta**

**Tomo: V, Marzo de 2000**

**Tesis XIX, 2°. J/8**

**Página: 746**

**"SUSTITUCION DE LA PENA DE PRISION TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES.** En términos de lo dispuesto en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, para que proceda la condena condicional, la sustitución de la pena o cualquier otro beneficio respecto de los delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el código Penal Federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales estén cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ahora bien, cuando en los autos del proceso penal relativo existen constancias que acreditan fehacientemente la existencia de un embargo precautorio o aseguramiento de bienes bastantes a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, este tribunal estima que la negativa del beneficio a favor del sentenciado fundada en tal precepto y en el hecho de que la autoridad hacendaria no ha emitido una declaratoria sobre el extremo inicialmente apuntado, resulta violatoria de garantías, pues la autoridad judicial no puede soslayar que el interés fiscal se encuentra garantizado con independencia de que exista o no una declaratoria específica de la autoridad tributaria, atento que por

disposición del artículo 60 de la ley Aduanera “Las mercancías están afectadas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales...” por tanto, una recta interpretación del artículo 101 del Código fiscal de la Federación, conduce a establecer que el mismo sólo obliga a la autoridad judicial, previamente a otorgar cualquier beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, a cerciorarse de que los adeudos de la misma naturaleza estén cubiertos o garantizados a fin de que en el último de los casos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con arreglo a las leyes fiscales aplicables, pueda resarcirse a satisfacción, de las contribuciones omitidas, recargos y sanciones que pudieran surgir con cargo al sentenciado y que sólo en el presupuesto excepcional de que los bienes secuestrados en garantía de dichos créditos resultaran notoriamente insuficientes para los fines señalados, serían improcedentes los citados beneficios”.

En esta tesis jurisprudencial se coincide con el fundamento legal utilizado en la tesis anterior, al apoyarse en el dispositivo 101 del Código Fiscal de la Federación. Y concuerda también con el Primer Tribunal Colegiado del mismo circuito en el sentido de que el crédito fiscal debe estar cubierto o garantizado a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que proceda la condena condicional; sin embargo, se observa que el mismo tribunal hace una excepción a lo anterior, excepción de la cual nace la contradicción con la tesis jurisprudencial anterior, misma que consiste en que este Segundo Tribunal Colegiado estima que al observar en autos constancias de que se encuentra fincado un embargo precautorio, el hecho de no otorgar el beneficio de la condena condicional, resultaría violatorio de garantías.

Y sustentando su criterio en el artículo 60 de la Ley Aduanera, el cual, en la parte que nos interesa dice:

“Las mercancías están afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales...”

Y que los jueces sólo están obligados previo al otorgamiento de los beneficios penales en los delitos fiscales, a asegurarse de que los adeudos estén garantizados, independientemente de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emita una opinión a ese respecto.

Diferimos con lo anterior porque el artículo 101 del Código Fiscal es claro al establecer que será necesario comprobar la manifestación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que los adeudos fiscales se encuentran garantizados o satisfechos. Además de que las figuras jurídicas de las que habla el artículo no constituyen un derecho de los sentenciados, sino beneficios que se otorgan al prudente arbitrio del juez por lo que no se podría estar violando sus garantías.

Robustece lo anterior la siguiente tesis aislada:

**Octava Época**

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación**

**Tomo: VIII, Agosto de 1991**

**Página: 164**

**“CONDENA CONDICIONAL, IMPROCEDENCIA DEL AMPARO CONTRA SU NEGATIVA, POR SER PRERROGATIVA DISCRECIONAL DEL JUEZ.** En tanto la condena condicional no constituye un derecho establecido por la ley a favor del sentenciado, sino un beneficio cuyo otorgamiento queda al prudente arbitrio del juzgador, la negativa de tal beneficio no puede trascender a una violación de la ley que amerite la concesión del amparo, por no afectarse derecho alguno del inculpado”.

Además de que el artículo 6 del Código Penal Federal a la letra dice:

“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”.

Por lo que lo establecido por el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, tocante a los delitos fiscales, debe de tener relevancia sobre lo dispuesto por la ley penal. Y ciertamente este Segundo Tribunal atina al señalar que las mercancías están afectadas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales, pero puede ser que el procesado no acredite legalmente ser el propietario de las mercancías, o que las mercancías resulten

de fácil descomposición, además de que es la Secretaría de Hacienda quien debe aplicar lo establecido por el artículo 60 de la ley aduanera, por ser ella la facultada para determinar si los adeudos fiscales se encuentran cubiertos o garantizados.

De lo antes expuesto, se advierte que el punto de contradicción consiste en determinar si para la procedencia de la sustitución y conmutación de sanciones o la condena condicional, tratándose de delitos fiscales, además de cumplir con los requisitos que para el caso señala el Código Penal Federal, es necesario que exista en los autos del proceso penal la manifestación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el interés fiscal se encuentra garantizado satisfactoriamente; o bien, si el propio juez de la causa puede con base en las constancias que acreditan un embargo o aseguramiento de bienes en favor del fisco federal, determinar que dicho crédito fiscal está garantizado y por ende, conceder el beneficio al sentenciado, con independencia de que exista en los autos del proceso penal la opinión de la autoridad tributaria.

Mientras un tribunal colegiado sostiene que es indispensable contar con la opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para otorgar a los sentenciados por delitos fiscales los beneficios contemplados en el precepto 101 del Código Fiscal de la Federación, el otro sostiene una postura contraria.

### **3.3“DELITOS FISCALES. PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCION Y CONMUTACION DE SANCIONES O CULQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS”.** Sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

De la simple lectura de las tesis: CONDENA CONDICIONAL, PROCEDENCIA DE LA. DELITOS FISCALES. y SUSTITUCION DE LA PENA DE PRISION TRATANDOSE DE DELITOS FISCALES, mismas que se estudiaron en los puntos que nos preceden, se observa que existe oposición de criterios entre una y otra y dicha oposición radica principalmente en el sentido de que si para la procedencia de la sustitución, conmutación o beneficios penales tratándose de delitos fiscales, además de cumplir con los requisitos que para tal efecto señale el

Código Penal Federal, será necesario que exista en autos del proceso penal la manifestación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el sentido de que el interés fiscal se encuentra garantizado o cubierto, o bien, si el mismo juez de la causa con base en las constancias que acrediten la existencia de un embargo o aseguramiento de bienes a favor del fisco federal, puede determinar que el crédito fiscal se encuentra garantizado.

Conforme a la fracción XIII, del artículo 107 de la Constitución Federal, la autoridad competente para conocer sobre posibles contradicciones de tesis y resolver sobre el criterio que deberá prevalecer, es la Suprema Corte de Justicia, a través de la Sala respectiva o el Pleno. Como se advierte de la tesis que a continuación se transcribe:

**Novena Época**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**

**Tomo: XIII, Abril de 2001**

**Tesis: P./J. 26/2001**

**Página:76**

**“CONTRADICCION DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.** De conformidad con lo que establecen los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Federal y 197-A de la Ley de Amparo, cuando los Tribunales Colegiados de circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o la Sala que corresponda deben decidir cuál tesis ha de prevalecer. Ahora bien, se entiende que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos: a) que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes; b) que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas; y, c) que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos”.

Al emitir la resolución sobre la contradicción de tesis que se somete a su conocimiento y decidir sobre cuál deberá prevalecer, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia lo hace en el siguiente sentido:

**“DELITOS FISCALES. PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCION Y CONMUTACION DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR.** Para que procedan los referidos beneficios a favor de los sentenciados por delitos fiscales, previstos en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación además de cumplirse con los requisitos que al efecto establece el Código Penal Federal, es menester que en los autos del proceso penal conste documentalmente la manifestación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el interés fiscal se encuentra cubierto o garantizado; en virtud de que atento a lo dispuesto en el artículo 94 del Código Tributario invocado, es a la autoridad administrativa a quien le corresponde hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas que se hubieren generado con motivo de la infracción fiscal; por ende, aunque en los autos del proceso penal conste la existencia de un embargo precautorio o aseguramiento de bienes a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no implica necesariamente que el interés fiscal se encuentre garantizado, al requerirse que esa autoridad actualice y determine el monto del adeudo fiscal, que incluye las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, y en consecuencia, los jueces federales están imposibilitados para conocer si el valor de los bienes embargados es suficiente para garantizar el crédito fiscal, amén de que el monto de estos conceptos pudiera superar el valor económico de dichos bienes”.

En la resolución emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte, se establecen las condiciones para que procedan las siguientes figuras jurídicas tratándose de delitos fiscales, establecidas en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación.

- a) Sustitución
- b) Conmutación
- c) Otros beneficios penales

Y sostiene que para que procedan las mismas, es necesario que:

- **Se cumplan con los requisitos que para cada uno señala el Código Penal Federal.**
- **Deberá de constar documentalmente en autos del proceso penal la manifestación de la autoridad tributaria en el sentido de que el interés fiscal se encuentra cubierto o garantizado satisfactoriamente.**

Señala además, con fundamento en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, que la autoridad competente para resolver y hacer efectivas sobre las

contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas impuestos como consecuencia de la infracción fiscal cometida, es la **autoridad administrativa fiscal**, además de actualizar las cantidades sobre los conceptos anteriores.

Por consiguiente, el órgano judicial se encuentra imposibilitado jurídicamente para determinar si el interés fiscal se encuentra o no garantizado, pues no obstante que de los autos del proceso penal se advierta la existencia de un embargo a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al estar impedidos los jueces federales para imponer sanciones pecuniarias por esa clase de delitos y, para calcular su monto, no pueden conocer en realidad el importe exacto del adeudo fiscal.

Indica también que el hecho de existir un aseguramiento de bienes por parte de la autoridad fiscal, no necesariamente constituye una garantía. Nos adherimos a ese respecto ya que creemos que las mercancías aseguradas pudieren resultar robadas o que se deterioren fácilmente.

En síntesis, podemos decir que la resolución anterior se inclina por el criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito, al señalar de manera tajante que es necesario que **conste documentalmente en autos de un proceso penal la manifestación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el crédito fiscal se encuentra cubierto o garantizado para que procedan la sustitución, conmutación o beneficios penales tratándose de delitos fiscales**. Por lo que el juez no podrá sustituir la opinión de dicha secretaría, e independientemente de que exista un embargo precautorio, si no existe la manifestación de la Hacienda Pública en el sentido satisfactorio sobre los adeudos fiscales, no se considerará garantizado el crédito fiscal ya que el hacer efectivas las contribuciones omitidas e imponer las sanciones administrativas correspondientes es tarea de la autoridad tributaria.

Pues bien, el criterio anterior será el que debe seguirse y prevalecer. Criterio con el que estamos de acuerdo, sin embargo, nosotros consideramos de suma importancia que la facultad conferida a la autoridad administrativa por el artículo

94 del Código Fiscal de la Federación, que es la de hacer efectivas las sanciones económicas tratándose de delitos fiscales, no debe afectar el procedimiento penal, tal y como lo dice el mismo artículo.

Creemos pues, que las facultades otorgadas a cada una de las autoridades no deben limitar su ejercicio entre sí. En el estudio de este capítulo observamos la importancia que representa el hecho de constar en autos del proceso penal la manifestación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en caso de que el crédito fiscal se encuentre garantizado o cubierto. ¿Pero por qué es importante lo anterior? Primeramente, porque sin la manifestación de dicha secretaría en sentido satisfactorio respecto a los adeudos fiscales no proceden los beneficios penales, sustitutivos o la conmutación en los delitos fiscales. Y en segundo término, porque así como dicha autoridad se encuentra facultada para imponer las sanciones administrativas correspondientes y hacer efectivas las contribuciones omitidas con sus recargos, tiene la obligación de hacer del conocimiento inmediato del juez de la causa, cuando dichos conceptos sean garantizados. En virtud de que, en caso contrario se estaría afectando tanto al sentenciado como la facultad de la autoridad judicial al no poder otorgar los beneficios por no cumplirse ese requisito tan importante tratándose de delitos fiscales.

En el capítulo siguiente se exponen los razonamientos en forma detallada del por qué debe imponérsele un término a las autoridades fiscales para que hagan del conocimiento del juez que el crédito fiscal se encuentra cubierto o garantizado.

## **CAPITULO IV**

### **NECESIDAD DE IMPONER UN TERMINO PARA QUE LAS AUTORIDADES FISCALES HAGAN DEL CONOCIMIENTO DE LA AUTORIDAD JUDICIAL EL MONTO A QUE ASCIENDE EL CREDITO FISCAL Y SI ESTE SE ENCUENTRA CUBIERTO O GARANTIZADO PARA QUE PROCEDA LA CONDENA CONDICIONAL EN LOS DELITOS FISCALES**

En este capítulo examinaremos las funciones que desempeña la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, desde distintas perspectivas, por una parte como autoridad administrativa fiscal y por otra como ofendida, al estar en presencia de un delito fiscal.

Además exponemos la importancia que representa que el adeudo fiscal se garantice o se pague y la obligación que tiene la hacienda pública de hacerlo del conocimiento del órgano judicial.

Por último, nuestra propuesta es que se imponga el deber a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que lo haga del conocimiento de la autoridad judicial competente, esto a través de una adición al artículo 101 del Código Fiscal de la Federación para cumplir con los siguientes objetivos: agilizar los trámites para recibir algún beneficio penal, para que el juez no se vea imposibilitado al momento de ejercer sus funciones, además de tener la certeza jurídica de que se ha cumplido cabalmente con el requisito exigido por el dispositivo antes aludido.

#### **4.1 EL PAPEL DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA FISCAL EN LOS DELITOS FISCALES**

Los ilícitos tributarios se clasifican en: infracciones y/o delitos fiscales y se encuentran regulados en el título IV del Código Fiscal de la Federación, en este trabajo nos limitaremos a estudiar únicamente las atribuciones conferidas por el capítulo segundo de dicho título, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de delitos fiscales.

Cabe señalar que son delitos fiscales aquellas conductas tipificadas en el Código Fiscal de la Federación, ya que tales conductas cometidas por contribuyentes o

por servidores públicos afectan a la Hacienda Pública y son sancionados con pena de prisión.

Al hablar de delitos fiscales observamos dos aspectos o funciones que cumple la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que por un lado actúa como ofendido cuando se comete un injusto fiscal-penal contra el fisco federal y por otro, como autoridad al imponer las sanciones económicas por la infracción fiscal cometida.

Lo anterior es así, ya que debe recordarse que la autoridad encargada de sancionar el delito fiscal es la autoridad judicial sin que se incluyan dentro de su esfera punitiva las sanciones pecuniarias, ya que será la autoridad administrativa la encargada de imponer y hacer efectivas las sanciones económicas correspondientes.

Es importante distinguir cuáles son las facultades desempeñadas por la autoridad administrativa fiscal en los delitos fiscales. Al hacer mención de dicha autoridad nos referimos específicamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ahora bien, esta dependencia del Poder Ejecutivo Federal, conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal tiene a su cargo el despacho de los siguientes asuntos:

#### Artículo 31

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XII.- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Dicha secretaría para el desempeño de sus funciones, cuenta con los siguientes órganos que la auxilian:



A continuación se transcribe una tesis jurisprudencial sobre la delegación de funciones que puede hacer el Secretario de Hacienda y Crédito Público a cualquiera de los órganos antes señalados.

**Octava Epoca**

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito**

**Fuente: Semanario judicial de la Federación**

**Tomo: XIV, Noviembre de 1994**

**Tesis I.4°. A 780-A**

**Página: 424**

**COMPETENCIA, FUNDAMENTACION DE LA. CUANDO EXISTE OBLIGACION POR PARTE DE LA AUTORIDAD HACEDARIA DE CITAR EL ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES.** Si bien es cierto que el Secretario de Hacienda y Crédito Público cuenta con facultades expresamente conferidas por la ley, también lo es que tales facultades pueden ser delegadas a órganos interiores existentes dentro de esa Secretaría, delegación que es susceptible de realizarse mediante la Ley Orgánica, el Reglamento Interior o un acuerdo del titular, y sólo en este último supuesto surge, por parte de la autoridad hacendaria, la obligación de citar el acuerdo del titular y la fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Federación mediante el cual le fueron delegadas dichas facultades.

De los órganos anteriores, únicamente nos limitaremos a estudiar la funciones que desempeña la Procuraduría Fiscal de la Federación ya que es el órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encargado de representar y ejercer la atribuciones señaladas para dicha secretaría tratándose de delitos fiscales.

Y, por ser relevante para el tema, haremos referencia breve sobre la Tesorería Fiscal de la Federación que es la institución facultada por el Reglamento Interior de la multitudada Secretaría para resolver sobre lo que se relacione con las garantías fiscales.

El artículo 10 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, indica que corresponde al Procurador Fiscal de la Federación ejercer en materia de infracciones o delitos las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando compete imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría.

También se le faculta para formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso; así como otorgar el perdón en los casos que proceda, siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate no manifiesten objeción en su otorgamiento;

El mismo artículo del Reglamento aludido, en su fracción XXVIII, faculta al Procurador Fiscal de la Federación para:

Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegándose los elementos probatorios del caso, dando la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; así como denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y, cuando proceda, otorgar el perdón legal, siempre y cuando las unidades administrativas o autoridades de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate no manifiesten objeción en su otorgamiento y pedir al Ministerio Público competente que solicite el sobreseimiento en los procesos penales;

Asimismo, las fracciones XL y XLI establecen:

XLI.-Requerir, en relación a las investigaciones sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales y aduaneras y, en su caso, sobre los hechos en que el fisco federal pudiera querellarse, denunciar, formular declaratoria, haya sufrido o pueda sufrir perjuicio, que lleve a cabo en el ámbito de su competencia, a los contribuyentes, importadores, exportadores, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, o a contadores públicos autorizados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos, instrumentos e informes, y en el caso de dichos contadores, también para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos, fedatarios y personas autorizadas por la Secretaría que sean terceros relacionados con los contribuyentes, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción XL de este artículo; imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo, total o parcial, a los requerimientos que formule en los términos de esta fracción; así como autorizar o negar prórrogas para su presentación. Tratándose de las revisiones previstas en esta fracción, emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión, y en su caso el de prórroga del plazo para concluir la revisión;

De lo anterior desprendemos las siguientes facultades exclusivas de la Autoridad Administrativa Fiscal:

## • FACULTAD PARA QUERELLARSE

El Código Fiscal de la Federación faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para interponer la querrela cuando se cometa un delito que afecte al Fisco Federal; esta función se delega al Procurador Fiscal de la Federación a través del Reglamento Interior de la misma Secretaría; el artículo 10 en sus fracciones XXVI y XXVIII fundamentan legalmente el ejercitar la función en estudio.

Por otro lado, como es sabido, la querrela es un requisito de procedibilidad. Esto significa: que no puede darse inicio al procedimiento penal si alguna ley determina que para que se ejercite acción penal, sea necesario que el ofendido externé su voluntad de que han cometido un daño en su contra. A mayor abundamiento, se impide que el Ministerio Público actúe mientras el ofendido no manifieste su intención de que sea perseguido y castigado el sujeto que le haya causado una lesión a algún bien jurídico protegido por la ley penal, en este caso son bienes protegidos por la ley penal-fiscal.

La querrela es: “La relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano Investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga al autor del delito”<sup>71</sup>.

Las características principales de los delitos perseguibles por querrela son: que únicamente el ofendido es quien puede presentarla ante el Ministerio Público y por otra parte, que el ofendido tiene derecho a otorgar el perdón.

El Perdón.- Una vez otorgado no podrá revocarse. Y el cual puede concederse hasta antes que dicten sentencia de segunda instancia.

Consecuentemente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al verse facultada tratándose de delitos fiscales para querrellarse ante la autoridad persecutora para que ésta a su vez actúe respecto a los hechos señalados, tiene la facultad de otorgar el perdón, misma que estudiaremos posteriormente.

---

<sup>71</sup> RIVERA SILVA, Manuel, *El Procedimiento Penal*, Trigésima Segunda edición, editorial Porrúa, México 2003, Pág. 112.

Tanto el artículo 10 del Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en sus fracciones: XXVI y XXVIII confieren la facultad de formular querrela por los delitos fiscales, así como el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en su primera fracción.

Conforme al artículo referido (del Código Fiscal de la Federación), para **proceder penalmente** por los delitos fiscales previstos en el mismo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

**a) Formule querrela** tratándose de los delitos:

Equiparación al contrabando, Defraudación fiscal, Equiparación a la defraudación fiscal, infracciones cometidas contra el RFC y sancionadas con penas de prisión, delitos cometidos por depositarios o interventores y a los delitos cometidos por servidores públicos que actúen sin mandamiento escrito por autoridad fiscal competente.

**• FORMULACION DE DECLARATORIA DE PERJUICIO**

La declaratoria de perjuicio es un requisito prejudicial, “En los casos de requisitos prejudiciales, se presentan las condiciones para la acción procesal penal, pero no puede ejercitarse por la ausencia del requisito fijado por la ley”<sup>72</sup>. Luego entonces, es aquél requisito indispensable para ejercitar la acción penal, el Código Federal de Procedimientos Penales señala como términos equivalentes a la querrela y la declaratoria de perjuicio.

En su segunda fracción, el artículo 92 reserva la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito público para que **Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio** tratándose de los delitos de: Contrabando y a quienes se apoderen de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado.

En su tercera fracción se establece:

---

<sup>72</sup> Ibidem. Pág. 121

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

En cuanto a la denuncia podemos decir que no es una facultad exclusiva del fisco, ya que debe recordarse que en los delitos que se persiguen de oficio, cualquier persona puede presentar la denuncia de los delitos que tengan conocimiento.

#### • OTORGAR EL PERDON

Al hacer el estudio respectivo a la presentación de la querrela, observamos que en los delitos perseguidos por querrela el ofendido puede otorgar el perdón al sujeto activo del delito, por lo que cesa la persecución del mismo ya que el Ministerio Público se ve impedido para seguir incitando al órgano judicial.

Rivera Silva al respecto expone: “Es la manifestación expresa de voluntad en virtud de la cual se hace patente el propósito del ofendido de que no se castigue al infractor”<sup>73</sup>

Conforme al artículo 93 del Código Penal Federal, se: “Extingue la acción penal siempre que se conceda ante el Ministerio Público si éste no ha ejercitado la misma o ante el órgano jurisdiccional antes de dictarse sentencia de segunda instancia”. También extingue la ejecución de la pena siempre y cuando se otorgue en forma indubitable ante la autoridad ejecutora.

De lo anterior se desprenden tres momentos para otorgar el perdón:

- a) En la averiguación previa si no se ha ejercitado acción penal.
- b) En el proceso de primera y segunda instancia hasta antes de dictarse la resolución en este último.
- c) En la etapa de ejecución.

---

<sup>73</sup> Ibidem Pág. 117.

En los delitos que se persigan por declaratoria de perjuicio o algún otro acto equivalente a la querrela también puede concederse el perdón.

Como se dijo anteriormente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al verse facultada tratándose de delitos fiscales para querrellarse ante la autoridad persecutora para que ésta a su vez actúe respecto a los hechos señalados, tiene la facultad de otorgar el perdón. El fundamento legal de esta facultad es la fracción XXVI del artículo 10 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El perdón no podrá revocarse y también pueden otorgarse a los infractores por delitos perseguibles por declaratoria de perjuicio, o algún otro acto equivalente a la querrela.

En los delitos fiscales es el procurador fiscal de la federación quien está facultado para otorgar el perdón al delincuente. Hallamos el fundamento de lo sostenido anteriormente en el artículo 10, en sus fracciones XXVI y XXVIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**Requisitos:** Manifestación del ofendido o de la persona autorizada para ello de que el interés afectado se encuentra satisfecho.

#### • PETICION DE SOBRESEIMIENTO

Otra de las facultades reservadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la **petición de sobreseimiento** que aquella puede hacer al Juez de Distrito cuando le hayan sido cubiertos o garantizados los adeudos fiscales.

El sobreseimiento se encuentra regulado por los numerales 298 a 304 del Código Federal de Procedimientos Penales y es: "El acto en virtud del cual una autoridad judicial da por terminado un proceso con anterioridad al momento en que deba considerarse cerrado el ciclo de las actividades correspondientes al procedimiento

de que se trate. En el proceso penal el auto de sobreseimiento produce los mismos efectos que la sentencia absolutoria<sup>74</sup>.

La figura de sobreseimiento a que se refiere el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en su tercer párrafo, es la cesación del procedimiento penal instaurado en contra de un enjuiciado por delito fiscal, porque pague o garantice las contribuciones, las sanciones y los recargos originados por los hechos imputados.

La petición deberá hacerse por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hasta antes de que se formulen conclusiones por parte del Ministerio Público. Sobre lo anterior, el artículo 302 del Código Federal de Procedimientos Penales, indica que: "No podrá dictarse auto de sobreseimiento después de que hayan sido formuladas conclusiones por el Ministerio Público", excepto: cuando el Procurador General de la República confirme o formule conclusiones no acusatorias; o cuando el Ministerio Público lo solicite si durante el proceso aparece que la conducta o los hechos no son constitutivos de delito.

La petición de sobreseimiento en los delitos fiscales está condicionada a lo siguiente:

- a) Que el procesado garantice o cubra los adeudos fiscales.
- b) Podrá solicitarse hasta antes de que el Ministerio Público formule conclusiones.
- c) Los procesos que podrán sobreseerse serán los que se sigan por los delitos fiscales que indican las fracciones I, II y III, del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, cabe señalar que es una facultad discrecional y que ejercerla o no es decisión de la autoridad administrativa fiscal. Ahora bien, será el Juez el que resuelve si se sobresee o no el asunto.

---

<sup>74</sup> DE PINA VARA, Rafael, Op. cit. Pág. 458.

Respecto a lo anterior, transcribimos el siguiente precedente:

**Octava Época**

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación**

**Tomo: VIII, Octubre de 1991**

**Página: 181**

FACULTADES DISCRECIONALES, OBLIGACIONES QUE DEBE CUMPLIR LA AUTORIDAD, CUANDO ACTUA EN EJERCICIO DE. Cuando la autoridad administrativa actúa en ejercicio de facultades discrecionales y tiene una libertad más amplia de decisión, esto no le otorga una potestad ilimitada, debiendo en todo caso la autoridad dentro de una sana administración, sujetarse en sus actos a determinados principios o límites como son, la razonabilidad que sólo puede estar basada en una adecuada fundamentación del derecho que la sustenta, así como en una motivación, aún mayor que en el acto reglado, que tiene por objeto poner de manifiesto su juricidad; asimismo, debe estar apoyado o tener en cuenta hechos ciertos, acreditados en el expediente relativo, o públicos y notorios y finalmente ser proporcional entre el medio empleado y el objeto a lograr.

**• IMPOSICION DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS FISCALES**

Las sanciones administrativas son la consecuencia desagradable establecida en las leyes o reglamentos administrativos que impone la autoridad administrativa a los infractores de los mismos.

Las sanciones que pueden ser impuestas por la autoridad administrativa fiscal son:

- La multa.
- La clausura de negocios, empresas o establecimientos.
- El decomiso de bienes.
- La suspensión o revocación de patentes autorizaciones o registros de los contribuyentes.

Por otra parte, cuando estamos frente a un delito fiscal la autoridad administrativa será la encargada de determinar a cuánto ascienden las contribuciones omitidas,

los recargos, además de imponer las sanciones administrativas correspondientes, facultad que le confiere el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación.

Puede señalarse que tratándose de la comisión de alguna infracción fiscal, que a su vez esté prevista como delito, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tomará en cuenta los siguientes conceptos para determinar el monto del crédito fiscal:

- **Las contribuciones omitidas.**
- **Los recargos que se generen por la falta de pago oportuno de las contribuciones.**
- **La multa correspondiente a la infracción fiscal cometida**

Respecto a lo anterior, el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo dispone: “La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”.

No debemos creer con esto que se viola el principio consagrado por el artículo 23 de la constitución: “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene”, ya que en los delitos fiscales no se sanciona dos veces la conducta, “sino que la sanción presenta dos aspectos: el penal y el administrativo (pena corporal y sanción económica), que son impuestos por autoridades diferentes”<sup>75</sup>. Además de que precisamente por eso se le impide a la autoridad judicial imponer penas pecuniarias (multa, reparación del daño) ya que esta facultad se reserva a la autoridad administrativa.

#### • **HACER EFECTIVAS LAS SANCIONES CORRESPONDIENTES**

Esto se relaciona con la facultad de imponer las sanciones correspondientes, ya que debe recordarse que el acto administrativo reviste la ejecutoriedad; esto

---

<sup>75</sup> GUTIERREZ DELGADILLO, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, tercera edición, Limusa, México 2000 pág. 172

significa que la autoridad fiscal dicta su resolución y ella misma la ejecuta, pues no requiere autorización de la autoridad judicial.

Las leyes fiscales son creadas para ser acatadas, ya que en caso contrario la autoridad administrativa fiscal puede hacer que se cumplan coactivamente, y su fundamento legal lo encontramos en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, así como en el artículo 94 del mismo ordenamiento jurídico.

El medio legal con que cuenta la autoridad administrativa fiscal, para hacer que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones respecto a la tributación es el procedimiento administrativo de ejecución.

- **ACEPTAR PREVIA CALIFICACION LAS GARANTIAS OFRECIDAS PARA GARANTIZAR EL CREDITO FISCAL.**

Por otra parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -a través de la Tesorería Fiscal de la Federación- es la autoridad competente para resolver sobre las garantías que le ofrezca el interesado por adeudos fiscales. Lo anterior con la finalidad de poder gozar de algún beneficio penal.

#### **4.2 MOMENTO EN QUE EL CREDITO FISCAL QUEDA CUBIERTO O GARANTIZADO**

Se dice que el crédito fiscal se encuentra garantizado, cuando el contribuyente ofrece alguna de las garantías establecidas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación a la autoridad recaudadora competente, sea aceptada como procedente y se le dé el trámite correspondiente.

La autoridad recaudadora -para calificar como procedentes las garantías ofrecidas- deberá comprobar que se reúnen las exigencias establecidas en el Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento del mismo, según el tipo de garantía que ofrezca el deudor fiscal o el interesado.

La garantía deberá comprender:

- Las contribuciones adeudadas actualizadas.
- Los accesorios causados.
- Los que se causen en los doce meses siguientes.

Recordemos los tipos de garantía que pueden ser ofrecidas por los contribuyentes:

- Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.
- Prenda o hipoteca.
- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- Embargo en la vía administrativa.
- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, al hablar de cubrirse el crédito fiscal para efectos de esta tesis, lo hacemos en el sentido en que el contribuyente cumple llanamente con la obligación sustantiva fiscal. Nos referimos al pago que es por excelencia la manera en extinguir la obligación fiscal antes señalada. Y decimos por excelencia, porque existiendo otras formas de que se extinga el crédito fiscal como son: la compensación, la condonación, la cancelación y la prescripción, es el pago el medio idóneo, perseguido por la hacienda pública y es la representación de que existe una verdadera conciencia fiscal por parte de los contribuyentes.

El artículo 2062 del Código Civil para el Distrito Federal en materia del fuero común y para toda la República en materia federal al respecto señala: “El pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido”.

El numeral 101 del Código Fiscal de la Federación dispone que será a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la garantía o el pago de los adeudos fiscales que efectúe el contribuyente. Por consiguiente, el momento en que el crédito fiscal queda garantizado, es cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público acepta la garantía exhibida por el contribuyente o inculpado (hablando de delitos fiscales) y le da el trámite correspondiente.

Los órganos a favor de quien se otorgará la garantía son: la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales y de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas.

El órgano encomendado por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para resolver todo lo relacionado con la garantía del interés fiscal en materia federal, es la Tesorería Fiscal de la Federación, ya que el citado reglamento en su numeral 11, otorga amplias facultades al Tesorero de la Federación con respecto a la garantía del interés fiscal.

Del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, desprendemos que la garantía fiscal atraviesa por cuatro etapas:

- a) **Ofrecimiento.** Ante la autoridad recaudadora correspondiente por parte del interesado.
- b) **Calificación.** La autoridad recaudadora deberá verificar que la garantía ofrecida cumpla con los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y su reglamento en lo referente a la clase de garantía ofrecida,

el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubra los conceptos que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

- c) **Aceptación.** Al respecto el artículo 11, en su fracción XXIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala como facultad del Tesorero de la Federación:

XXIII. Aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen a favor del Gobierno Federal, registrarlas, conservarlas en guarda y custodia cuando sean remitidas para tal fin, autorizar su sustitución y cancelarlas respecto de los créditos fiscales que le hubieren sido radicados; hacer efectivas las que se constituyan en materias distintas a la fiscal, incluyendo el cobro de los intereses por pago extemporáneo de las mismas y, en su caso, el cobro de los recargos conforme a las disposiciones legales aplicables; desistirse de las acciones de cobro de dichas garantías y transferir a la cuenta de depósito de la Hacienda Pública Federal el importe de las garantías expedidas a favor de la Tesorería de la Federación por institución de crédito autorizada que los haga efectivos;

XXIV. Intervenir en el otorgamiento de las garantías y avales a cargo del Gobierno Federal y llevar su registro;

- d) **Trámite correspondiente.** De las fracciones anteriores desprendemos que consiste en los hechos posteriores que se realizan después de aceptada la garantía como es el registro, la conservación, la guarda y custodia.

Deducimos que el momento en que se perfecciona la aceptación de la garantía por parte de la autoridad recaudadora, es cuando se lleva a cabo el registro de la garantía ofrecida.

Por otro lado, el pago del crédito fiscal trae como consecuencia la cancelación de la garantía fiscal y consecuentemente se extingue la obligación fiscal.

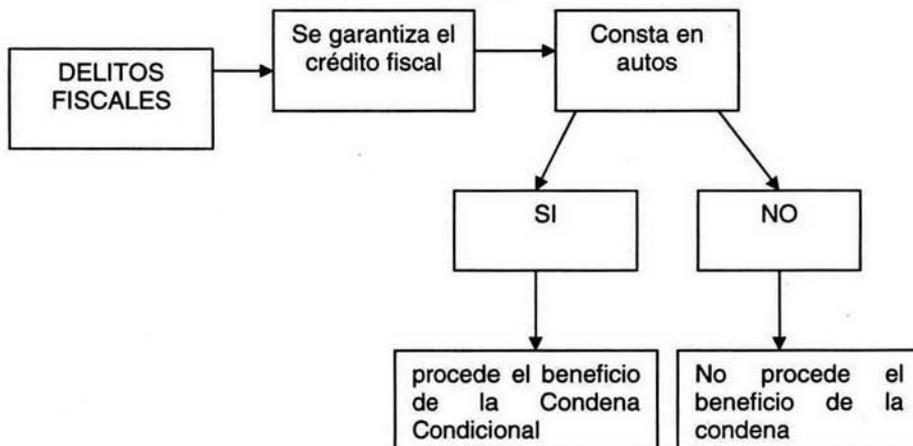
#### **4.3 IMPORTANCIA DE QUE SE HAGA CONSTAR EN AUTOS DE UN PROCESO PENAL QUE EL CRÉDITO FISCAL SE ENCUENTRA CUBIERTO O GARANTIZADO**

El crédito fiscal es el conjunto de prestaciones que tiene derecho a percibir el fisco de parte del contribuyente por ubicarse en las situaciones de hecho establecidas

en la ley. Ahora bien, el contribuyente, al no cumplir con sus obligaciones fiscales, incurre en infracciones fiscales, pero dada la gravedad de la conducta se tipifican como delitos, lo que da pie para que se instaure un procedimiento penal en contra del contribuyente que omite el cumplimiento.

A lo largo de este trabajo de tesis se ha venido recalcando la importancia que representa que el adeudo fiscal se cubra o garantice, para gozar de los beneficios penales, los sustitutivos o la conmutación en los delitos fiscales, y este requisito deberá cumplirse a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, el que se acredite en autos de un proceso penal adquiere aún mayor relevancia.

En el capítulo anterior, al hacer la exégesis de la resolución emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia concluimos que el juez de distrito en materia penal no puede otorgar los beneficios penales, sino hasta que se cumpla con el requisito establecido por el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación; esto es que el Órgano Judicial se ve impedido a conceder los beneficios si previamente no se han cumplido con las exigencias establecidas.



Para que el juez o el tribunal dicten una resolución acorde a derecho, deben examinar que se han cumplido con los requisitos exigidos por la ley, los cuales deben constar en autos del proceso penal, ya que la autoridad judicial emite sus resoluciones en base a las pruebas que aparezcan en el expediente.

Por lo que es de gran relevancia que conste en autos el hecho de garantizar o cubrir el crédito fiscal, ya que el juez debe de tener la certeza de que el sentenciado ha cumplido con las sanciones económicas impuestas por la autoridad administrativa fiscal para otorgar los beneficios que procedan.

Cabe recordar que el juez no puede sustituir la opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y para que la autoridad judicial pueda resolver sobre la procedencia y disfrute de los beneficios penales, debe constar documentalmente que se ha cumplido con el requisito señalado en el dispositivo 101 del Código Fiscal de la Federación.

En conclusión, el juez o tribunal emiten sus resoluciones en base a las pruebas que figuren en autos, por lo que antes de pronunciar su decisión sobre los asuntos que se sometan a su conocimiento estudia todas y cada una de las constancias procesales que integran el sumario.

De lo anterior se desprende la importancia que representa el hacer constar que todos los requisitos exigidos por la ley se encuentran satisfechos. Y consideramos deber de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que manifieste documentalmente al Juez que la exigencia requerida (por el numeral 101 del Código Tributario) ya ha sido satisfecha, ya que quien deberá calificar sobre la satisfacción de tal requisito es la Secretaría antes referida. Por las razones que se exponen en el punto 4.5 de este trabajo de tesis.

#### **4.4 LA SENTENCIA Y PROCEDENCIA DE LA CONDENA CONDICIONAL EN LOS DELITOS FISCALES.**

La sentencia en materia penal: Es la resolución emitida por el juez a través de la cual expresa su decisión o emite el fallo sobre el asunto sometido a su conocimiento, ya sea absolviendo o condenando y que pone fin al procedimiento penal.

El artículo 95 del Código Adjetivo en materia penal al respecto indica: “Las resoluciones judiciales son: sentencias, si terminan la instancia resolviendo el asunto en lo principal”.

Hacemos hincapié en la sentencia porque en este acto procesal el juez puede resolver sobre la procedencia y el disfrute de la condena condicional tratándose de cualquier delito (siempre y cuando no sea de los clasificados como graves).

O por otro lado, dependiendo de lo resuelto por el juez de primera instancia se puede solicitar el beneficio de la condena condicional, si es que al dictarla observamos que se cumplen con las condiciones y requisitos solicitados, o si hasta después de dictada cumplimos con los requisitos señalados en la fracción II del artículo 90 del Código Penal Federal, debiendo recordar que en materia fiscal se excluyen los referentes a penas pecuniarias, ya que en los delitos fiscales se garantizará el crédito fiscal.

Dentro de la etapa de ejecución de penas el sentenciado puede gozar de la libertad condicional. La procedencia del beneficio referido se encuentra condicionada a que se presenten determinadas situaciones como:

- Que la condena se refiera a pena de prisión que no exceda de cuatro años.
- Que el sentenciado no sea reincidente por delito doloso, haya evidenciado buena conducta antes y después del hecho punible y que la condena no se refiera a alguno de los delitos señalados en la fracción I del artículo 85 de este Código, y

- Que por sus antecedentes personales o modo honesto de vivir, así como por la naturaleza, modalidades y móviles del delito, se presume que el sentenciado no volverá a delinquir.

Y el disfrute al cumplimiento de determinadas exigencias tales como:

- Otorgar la garantía o sujetarse a las medidas que se le fijen, para asegurar su presentación ante la autoridad siempre que fuere requerido.
- Obligarse a residir en determinado lugar, del que no podrá ausentarse sin permiso de la autoridad que ejerza sobre él cuidado y vigilancia;
- Desempeñar en el plazo que se le fije, profesión, arte, oficio u ocupación lícitos;
- Abstenerse del abuso de bebidas embriagantes y del empleo de estupefacientes, psicotrópicos u otras sustancias que produzcan efectos similares, salvo por prescripción médica; y
- Reparar el daño causado.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación establece ciertas restricciones, ya que para que los sentenciados por determinados delitos fiscales puedan gozar de los beneficios penales entre ellos -la condena condicional, los sustitutivos y la conmutación de sanciones- los ilícitos cometidos no deben estar sancionados con prisión de tres a nueve años.

Recordemos que el artículo 101 del Código en materia Tributaria nos envía a los dispositivos: 102, 105, 108 y 109, los cuales a su vez establecen: El artículo 102 tipifica el delito de contrabando y el artículo 105, las infracciones que se equiparan al contrabando. En dichos delitos, cuando se contemple como sanción pena de prisión de tres a nueve años no se podrán otorgar los beneficios penales; por su parte, el dispositivo 108 tipifica el delito de defraudación fiscal y el 109 hace alusión a los delitos equiparados a la defraudación fiscal, que al igual que los

delitos señalados con antelación, al estar sancionados con pena de tres años a nueve de prisión no gozarán de los beneficios.

Al analizar el artículo 90 del Código Penal Federal, observamos que la primera de las condiciones señaladas es que la sanción no exceda de cuatro años de prisión. Sin embargo, debe recordarse que predomina lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, ya que se trata de una ley especial, dejando en segundo término lo establecido por el Código punitivo en materia federal, ya que como el mismo ordenamiento lo indica en el artículo 6, en su segundo párrafo: “Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general”. Luego entonces, es preponderante lo preceptuado por el Código Fiscal de la Federación y deberá cumplirse con la condición de no contemplar como condena, prisión de tres años a nueve en determinados ilícitos fiscales.

Esto es así, ya que las circunstancias que han de tomarse en cuenta para gozar del beneficio referido en los delitos fiscales<sup>76</sup>:

- a) Si el delito cometido es: Contrabando, equiparación al contrabando, defraudación fiscal, equiparación a la defraudación fiscal. No debe contemplar como condena prisión de tres años a nueve.

En cuanto al requisito establecido en la fracción II, del artículo 90 del Código Penal Federal, referente a la reparación del daño, no será necesario que se cumpla. Ya que debe recordarse que al referirnos a los delitos fiscales, no se impone por parte de la autoridad judicial, la pena pecuniaria pudiendo consistir en multa o

---

<sup>76</sup> Deben observarse también las condiciones fijadas en los incisos b) Que el sentenciado no sea reincidente por delito doloso, haya evidenciado buena conducta antes y después del hecho punible y que la condena no se refiera a alguno de los delitos señalados en la fracción I del artículo 85 de este Código, y c) Que por sus antecedentes personales o modo honesto de vivir, así como por la naturaleza, modalidades y móviles del delito, se presuma que el sentenciado no volverá a delinquir. Todos ellos de la fracción I del artículo 90 del Código Penal Federal.

reparación del daño, ya que la imposición de las sanciones económicas es una facultad reservada para la autoridad administrativa fiscal.

Y en delitos fiscales la sanción económica consiste en pagar o garantizar el crédito fiscal dentro del cual se comprenderán: las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones correspondientes.

En síntesis, podemos afirmar que la condena condicional en los delitos fiscales, procede y puede el sentenciado disfrutar del multicitado beneficio si el delito no es castigado con prisión de tres años a nueve, además de garantizar los adeudos fiscales.

#### **4.5 ADICION AL ARTICULO 101 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN EL CUAL SE IMPONGA A LA AUTORIDAD FISCAL UN TERMINO PARA QUE MANIFIESTE DOCUMENTALMENTE Y HAGA DEL CONOCIMIENTO DE LA AUTORIDAD JUDICIAL QUE EL INTERES FISCAL SE ENCUENTRA SATISFECHO O GARANTIZADO**

El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación a la letra dice:

**“No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104, 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de éste código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.**

De la simple lectura del dispositivo transcrito y al haber hecho el análisis del mismo en el capítulo segundo de ésta tesis, llegamos a la conclusión de que para que proceda la substitución, conmutación, o cualquier otro beneficio penal por delitos fiscales, será necesario que el sentenciado, además de cumplir con los requisitos que para cada uno de los casos establezca el Código Penal Federal, será forzoso comprobar que los adeudos fiscales están garantizados o pagados

satisfactoriamente. Esta exigencia deberá cumplirse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ni el Código Fiscal de la Federación ni el Reglamento del mismo, indican cuál es el documento con el que se comprueba que se ha cumplido con ese requisito, por lo que deducimos que al indicar el artículo que es a satisfacción de la autoridad administrativa fiscal, se entiende que ésta debe manifestarlo en caso de que así sea. Porque como se ha repetido en varias ocasiones, el juez no puede sustituir la opinión de dicha dependencia del Ejecutivo Federal, pero tampoco puede ésta, al momento de hacer efectivas las contribuciones, los recargos y sanciones administrativas, afectar el proceder del Juez o Tribunal. El Código Federal de Procedimientos Penales señala como procedimiento a la etapa de ejecución y establece que la misma comprende desde el momento en que cause ejecutoria la sentencia de los tribunales hasta la extinción de las sanciones aplicadas.

Recalcamos lo anterior, porque si la Secretaría de Hacienda no expresa ante la autoridad judicial que se ha efectuado el pago o garantizado los créditos fiscales, afecta de manera directa la decisión del juez al momento de resolver sobre la procedencia de los beneficios penales y, mayor aún, al sentenciado porque no podrá gozar del beneficio en estudio.

Respecto a lo anterior existen dos hipótesis:

- a) El cumplimiento del requisito establecido por el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, antes de dictar sentencia.
- b) Cumplir con el requisito después de dictada la sentencia

En el primer supuesto, puede darse el caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público solicite al juez de la causa que se sobresea el asunto; por lo que cesaría el procedimiento y debe recordarse que el sobreseimiento tiene los

mismos efectos que una sentencia absolutoria. Sin embargo, cabe resaltar que es una facultad discrecional, esto quiere decir que puede o no hacerse la solicitud. Además de que dicha petición deberá hacerse antes de que el Ministerio Público formule conclusiones.

¿Pero qué sucede si la Procuraduría Fiscal de la Federación, que es el órgano facultado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no hace la petición de sobreseimiento? ¿Y si el procesado cumple con el pago de los adeudos fiscales o los garantiza, antes de que se cierre la instrucción y hayan sido presentadas las conclusiones acusatorias por parte del Ministerio Público y aún no ha sido dictada la sentencia?.

En la segunda hipótesis partimos del hecho de que ya se ha dictado la sentencia condenatoria y después se cumple con el requisito exigido por el Código Tributario, el sentenciado puede promover ante el Juez de la Causa el incidente respectivo para efectos de que se le conceda el beneficio de la condena condicional.

En cualquiera de los casos el juez debe tener la certeza jurídica al momento de otorgar el beneficio que el sentenciado ha garantizado o cubierto los adeudos fiscales.

Por lo que así como la autoridad administrativa tiene la facultad de hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos e imponer las sanciones correspondientes, tiene el deber de dar aviso de manera inmediata, al juez de la causa que dicho requisito ha sido satisfecho o garantizado a su entera satisfacción, esto con la finalidad de no entorpecer el proceder del Juez al momento de decidir sobre otorgar o no determinados beneficios.

Ya el artículo 532 del Código Federal de Procedimientos Penales establece: "El Ministerio Público solicitará de los tribunales que, para los efectos del artículo 37

del Código Penal, se envíe a la autoridad fiscal que corresponda, copia autorizada de la sentencia en que se condena a la sanción pecuniaria, para que se haga efectivo su importe". Al remitirnos al artículo 37 del Código Penal, observamos que establece la forma en como se hará efectiva la reparación del daño y la multa, esto a través del Procedimiento Económico Coactivo, por parte de la autoridad fiscal, quien actuará a petición del tribunal. Y conforme se cumpla con lo anterior, la autoridad fiscal tiene la obligación de poner la cantidad correspondiente a disposición del tribunal, esto dentro del término de tres días.

Los dispositivos transcritos nos sirven de apoyo, para la exigencia que hacemos a la Secretaría de Hacienda que en un término razonable haga del conocimiento de la autoridad judicial que el crédito fiscal se ha cubierto o garantizado, sin embargo, este supuesto difiere al que nos ocupa el trabajo de tesis por las razones que enseguida se exponen:

En delitos no fiscales

- La autoridad fiscal actúa a petición del Tribunal. Por lo que puede o no aparecer para exigir a través del procedimiento ejecutivo de ejecución el cumplimiento de la pena pecuniaria.
- Aparece hasta que se lleva a cabo la ejecución de la sanción impuesta.
- En este caso es la autoridad judicial la que impone la sanción pecuniaria.

Por otra parte, en el caso que estudiamos:

- La autoridad fiscal actúa desde el inicio del procedimiento penal; tan es así que en algunos delitos está facultada para presentar querrela, declaratoria de perjuicio y denuncia de hechos.
- Actúa de manera directa ya que en los delitos fiscales es la ofendida en los procedimientos penales.
- Es la encargada de imponer las sanciones económicas y hacerlas efectivas.
- El cumplimiento del pago o garantía por adeudos fiscales, deberá ser a satisfacción de la autoridad fiscal.

Consideramos necesario que se le imponga un término a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que en un término no mayor a dos días siguientes del cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, haga del conocimiento de la autoridad judicial que se ha cumplido con el requisito exigido por el precepto 101 del Código Fiscal de la Federación.

Las razones se derivan del siguiente análisis:

Porque si la autoridad administrativa no se sujeta a un término para hacer del conocimiento del Órgano Judicial que se ha cumplido con el multicitado requisito:

- a) Afecta la resolución del juez, ya que al no tener la certeza de que se ha cumplido con el requisito de garantizar o cubrir el crédito fiscal, no puede otorgar el beneficio de la condena condicional.
- b) De manera directa afecta al sentenciado porque no puede gozar del beneficio en estudio.
- c) Se afecta de manera indirecta a la figura jurídica de la condena condicional ya que la misma tiene como finalidad evitar que delincuentes primarios al convivir con reos reincidentes, adquieren malicia, por lo que entre más tiempo pase el sentenciado recluso, será más difícil su readaptación social.

Por todo lo expuesto debe adherirse al artículo 101 del Código Fiscal de la Federación un segundo párrafo para quedar como sigue:

“No procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104, 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que

los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.

**Para los efectos del párrafo anterior, en un término no mayor a dos días, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la obligación de dar aviso a la autoridad judicial de que se ha cumplido por parte del interesado con el requisito establecido.**

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** Los ilícitos fiscales se clasifican en: infracciones y delitos. Las primeras son: Las conductas u omisiones realizadas por los contribuyentes o servidores públicos, que contravienen lo dispuesto en la ley fiscal y consecuentemente afectan al fisco en cualquiera de sus tres esferas (federal, local, municipal).

Por su parte, son delitos fiscales: Aquellas conductas realizadas por los contribuyentes o por los servidores públicos, tipificadas como tal en el Código Fiscal de la Federación y que al igual que las infracciones afectan al erario público, pero se diferencian de aquéllas dependiendo de la gravedad de la conducta.

**SEGUNDA.-** Los delitos fiscales son delitos especiales ya que se encuentran tipificados en el Código Fiscal de la Federación, esto es, fuera del Código Penal Federal. Y al tipificar delitos el Código Fiscal de la Federación y al ser una ley especial, deberá preponderar en materia de delitos fiscales lo establecido en dicho ordenamiento, ya que como lo estatuye el artículo 6 del Código Penal Federal, las disposiciones especiales deberán prevalecer sobre la general.

**TERCERA.-** Crédito fiscal: Es la cantidad líquida que el pasivo tiene que enterar al Estado por haberse ubicado en las situaciones de hecho establecidas en la ley.

Y se podrá garantizar de las siguientes formas:

- Depósito en dinero.
- Prenda o hipoteca.
- Fianza otorgada por institución autorizada.
- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia
- Embargo en la vía administrativa.
- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito por alguna de las formas anteriores.

**CUARTA.-** La garantía del crédito fiscal atraviesa por cuatro etapas:

Ofrecimiento, calificación, aceptación y trámite correspondiente. Sin embargo, el momento en que se perfecciona la aceptación de la garantía por parte de la autoridad recaudadora, es cuando se lleva a cabo el registro de la garantía ofrecida.

**QUINTA.-** La condena condicional no es un derecho del sentenciado, sino un beneficio que se otorga al arbitrio del juzgador y tiene por objeto evitar la ejecución de una sanción consistente en multa o prisión, siempre y cuando se cumplan con las condiciones y requisitos establecidos en el dispositivo 90 de la Ley Sustantiva Penal en Materia Federal.

**SEXTA.-** Para obtener el beneficio de la condena condicional en los delitos fiscales, el sentenciado, además de cumplir con los requisitos establecidos en el Código Penal Federal (sin incluir el referente a la reparación del daño), deberá cubrir o garantizar el crédito fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

**SEPTIMA.-** En los delitos fiscales son dos las autoridades encargadas de imponer la sanción correspondiente: La judicial, encargada de estudiar si se acredita el cuerpo de delito y la responsabilidad del indiciado y facultada para imponer la pena privativa de libertad, mientras que la imposición de sanciones económicas se encuentra reservada para la autoridad administrativa fiscal.

**OCTAVA.-** La potestad sancionadora de la autoridad administrativa: Es la facultad con que cuenta la administración pública para imponer un castigo a las personas físicas o morales que violen la ley administrativa. Y se deriva de los artículos 89 fracción I y 73 fracción XXI, de nuestra Carta Magna. Sin embargo, considero que la Constitución debe regular y hacer referencia de manera directa de dicha

potestad, esto con la finalidad de delimitar claramente la competencia de la autoridad administrativa.

**NOVENA.-** Así como la autoridad administrativa está facultada para imponer las sanciones de tipo económico tratándose de infracciones fiscales, considero que también debe tener la obligación de que, al momento que se garantice o se cubra el crédito fiscal, lo haga de conocimiento del órgano judicial. Lo anterior se traduce en una obligación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que debe ser regulada por el mismo precepto que impone el cumplimiento de dicho requisito.

El término no deberá ser mayor a dos días por los motivos siguientes:

Afecta la resolución del juez, ya que al no tener la certeza de que se ha cumplido con el requisito de garantizar o cubrir el crédito fiscal, no puede otorgar el beneficio de la condena condicional.

De manera directa afecta al sentenciado porque no puede gozar del beneficio en estudio.

Se afecta de manera indirecta a la figura jurídica de la condena condicional ya que ésta tiene como finalidad evitar que delincuentes primarios al convivir con reos reincidentes, adquieren malicia, siendo más difícil su readaptación social.

**DECIMA.-** El artículo 94 del Código Fiscal de la Federación establece que la imposición de sanciones económicas en las infracciones fiscales corresponde a la autoridad administrativa sin que afecte el procedimiento penal. En consecuencia, la falta de imposición de un término acarrea una afectación tanto al sentenciado que ha cumplido con el requisito, como al juez que no puede dictar una resolución sobre la procedencia del beneficio de la condena condicional.

Y si bien es cierto que en la etapa de ejecución ya no existe un procedimiento (aunque el Código Federal de Procedimientos Penales así lo considera), este artículo nos da la pauta para fundamentar que por ningún motivo la rezagada actuación de la autoridad fiscal puede provocar un daño al sentenciado.

**DECIMO PRIMERA.**- La imposición del término a la autoridad administrativa fiscal para que haga del conocimiento de la autoridad judicial que el crédito fiscal se encuentra cubierto o garantizado, no debe limitarse al beneficio de la condena condicional, sino aplicarse a todos los beneficios penales.

## BIBLIOGRAFIA

BAS ARILLA, Fernando. El Procedimiento Penal Mexicano. Décimo Primera edición. Editorial Porrúa. México, 1998. P. 387.

BRISEÑO SIERRA, Humberto. El Enjuiciamiento Penal Mexicano. Editorial Trillas. México, 1976. P.493.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Trigésima edición. Editorial Porrúa. México, 2000. P.784

CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Trigesimaséptima edición. Editorial Porrúa. México, 1997.P. 363.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Décimo octava edición. Editorial Porrúa. México, 1999. P.1024.

FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mcgrawhill. México 199. P. 466.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Novena edición. Editorial Porrúa. México, 1969. P.482.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal Penal. Editorial Porrúa. México, 1996. P.427.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Cuadragésimoséptima edición. Editorial Porrúa. México, 1995.

GONZALEZ MENDEZ, Alfredo Genis. La Libertad en el Derecho Procesal Penal Federal Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1999. P.209.

GONZALEZ Raúl. Campos Salas. Los Delitos Fiscales. Editorial Pereznieto. México, 1995. P.206.

GUZMAN WOLFFER, Ricardo. Las Garantías Constitucionales y su Repercusión el Proceso Penal Federal. Editorial Porrúa, México, 1999. P.207.

HERNANDEZ LOPEZ, Aarón. Los Delitos de Querrela en el fuero Común, Federal y Militar. Editorial Porrúa. México, 1998. P.527.

HERNANDEZ PLIEGO, Julio Antonio. El Proceso Penal Mexicano. Editorial Porrúa. México, 2002.

JIMENEZ DE ASUA, Luis. Tratado de Derecho Penal. Tomo I. Cuarta edición. Editorial Losada S.A. Buenos Aires Argentina, 1986. P.298

J. KAYE, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Themis. México, 2000. P.366.

JONSON OKHUYSSEN. A. Eduardo. Temas Fiscales. Colegio Superior de Ciencias Jurídicas, S.C. México, 1985. P.203.

LOMELI CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Tercera edición. Editorial Porrúa. México, 1998. P.251.

OSORIO y NIETO, César Augusto. Delitos Federales. Tercera edición. Editorial Porrúa. México, 1988. P.432.

PONCE CASTILLO, Rodolfo y Ponce Gómez, Francisco. Derecho Fiscal. Quinta edición. Editorial Banca y Comercio. México, 2000.

RIVERA SILVA, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa. México, 1984.

----- El Procedimiento Penal. Trigesimasegunda edición.  
Editorial Porrúa. México, 2003. P.393.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda edición. Editorial Oxford.  
México, 2000. P.307.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Segunda edición. Editorial  
Porrúa, México, 2001. P. 589.

SILVA SILVA, Jorge Alberto. Derecho Procesal Penal. Editorial Harla. México  
1990. P.815.

URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México. Tomos I, II, III y IV.  
Editorial Sicco. México, 1997. P.245.

### DICCIONARIOS JURIDICOS

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual.  
Vigésimoprimer edición, Heliasta, Buenos Aires, 1989.

DE PINA VARA, Rafael. Diccionario de Derecho. Vigésimosexta edición. Porrúa.  
México, 1998.

DIAZ DE LEON, Marco Antonio. Diccionario de Derecho Procesal Penal. Tomo I,  
Tercera edición. Porrúa. México, 1997,

ESCRICHE, Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia.  
Tomo II, Cárdenas editor y distribuidor. Madrid, 1973.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano.  
tercera edición. Porrúa, México, 1989.

----- Diccionario de Derecho Constitucional.  
editorial Porrúa. México, 2000.

PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Diccionario para Juristas. Porrúa. México, 2000.

## **LEGISLACION**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Sista. México, 2002.

Código Fiscal de la Federación. Editorial ISEF. México, 2003.

Código Penal Federal. Editorial Sista. México, 2003.

Código Federal de Procedimientos Penales. Editorial Sista. México, 2003.

Ley Aduanera. Editorial Sista. México, 2001.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## **OTRAS FUENTES**

JIMENEZ ILLESCAS, Juan Manuel, *La Garantía del Interés Fiscal*, Tesis de Licenciatura en Derecho, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

TERCERO HERNANDEZ, Francisco, *La Condena Condicional*, Tesis de Licenciatura en Derecho, ENEP ARAGON, 1992.

## **PAGINAS DE INTERNET**

[www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)

[www.camaradediputados.gob.mx](http://www.camaradediputados.gob.mx)