



CENTRO UNIVERSITARIO
INDOAMERICANO

Conocer para Trascender

CENTRO UNIVERSITARIO INDOAMERICANO

INCORPORADA A LA UNAM, CLAVE 8909-09

***“INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS AUTOS, RESOLUCIONES Y
SENTENCIAS POR LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS
EQUIPARABLES”***

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA

ZAIRA ELENA ZANELLA CARRIÒN

ASESOR: MTRO. JUAN JOSÉ CARLOS GONZÁLEZ

TLALNEPANTLA, EDO. DE MÉXICO

2011



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

DEDICATORIA

***ESTE TRABAJO
ESTA DEDICADO
A MI MADRE
POR SU APOYO,
AMOR Y AMISTAD.***

AGRADECIMIENTOS

Son muchas las personas a las que quiero agradecer su amistad, apoyo y compañía. Algunas están conmigo y otras en mis recuerdos y corazón, pero sin importar en donde estén o si alguna vez llegan a leer este texto, quiero darles las gracias por formar parte de mi vida, por todo lo que me han brindado y por su amistad.

Agradezco a mi familia por el cariño, apoyo, confianza y amistad que me brindan en todo momento, pero sobre todo por estar respaldándome para alcanzar mis objetivos.

A mi Mama Elena, a Mario y a mis hermanas, Vane y Liz por su gran afecto y amor, pero sobre todo por permitirme compartir estos años de sus vidas, llenos de alegrías y momentos no tan alegres, haciéndome sentir a cada instante su presencia y cercanía.

A mi tío Lalo, por su invaluable afecto, cariño, respaldo y por esos inolvidables momentos, viajes y enseñanzas de vida que compartimos.

A mi Ra, por su compañía, amor y por todo eso que hace para estar siempre feliz, que transmite y enseña, sin esperar nada a cambio.

A mi profesor el Doctor Juan José Carlos González, por la colaboración, apoyo y paciencia brindados en la realización de este trabajo.

A todos, muchas gracias.

ÍNDICE

INTRODUCCION	8
CAPÍTULO I. Generalidades	11
1.1. Conceptos Básicos del Derecho Penal.....	11
1.1.1. Concepto de Derecho Penal.....	11
1.1.2. Concepto de Delito.....	12
1.1.3. Clasificación del Delito de acuerdo al Código Penal Federal.....	14
1.1.4. Diferencia entre Delitos del Fuero Común y del Fuero Federal.....	15
1.1.5. Delitos Dolosos y Delitos Culposos.....	15
1.1.6. Delitos de Comisión y Delitos de Omisión.....	16
1.1.7. Delitos Instantáneos y Delitos Permanentes.....	16
1.1.8. Los Delitos Patrimoniales.....	16
1.1.9. Delitos Especiales.....	17
1.1.10. Delitos Federales Graves.....	17
1.1.11. Cuerpo del Delito.....	19
1.1.12. Principio de presunción de la inocencia.....	21
1.1.13. Garantía de exacta aplicación de la ley.....	22
1.1.14. Derechos de la persona en un proceso penal.....	23
1.1.15. Principio de especialidad en materia penal.....	27
1.2. Aspectos Relevantes en Materia de Delitos.....	27
1.2.1. Probable Responsabilidad del Indiciado.....	27
1.2.2. Acreditación del “Cuerpo del Delito” y la “Probable Responsabilidad” del Indiciado.....	30
1.2.3. Denominaciones que se asignan a un implicado en un Procedimiento Penal.....	32

CAPÍTULO II. Etapas del Procedimiento Penal.....	32
2.1. La Averiguación Previa.....	33
2. 2. La Denuncia y la Querella.....	34
2.3. La Institución del Ministerio Público.....	37
2.3.1. Unidad Especializada en la Investigación de Delitos Fiscales y Financieros.....	39
2.4. La Consignación o el Ejercicio de la Acción Penal.....	41
2.5. La Orden de Aprehensión.....	42
2.6. Reaprehensión.....	44
2.7. Comparecencia.....	45
2.8. El Auto de Formal Prisión.....	46
2.9. La Preinstrucción.....	49
2.10. La Declaración Preparatoria.....	52
2.11. El Auto de Libertad.....	54
2.12. Requisitos para la obtención de la libertad provisional bajo caución.....	54
2.13. La Instrucción y Juicio Penal.....	56
2.14. Clasificación de las pruebas en materia penal.....	56
2.15. La Prueba Confesional.....	57
2.16. La Prueba Documental.....	59
2.17. La Prueba Testimonial.....	64
2.18. La Prueba Pericial.....	67
 CAPÍTULO III. Los Delitos Fiscales.....	 69
3.1. Requisitos de procedencia penal por los delitos fiscales.....	69
3.1.1. Formulación de querella.....	69
3.1.2. Declaración de perjuicio.....	86
3.2. Casos de sobreseimiento de los delitos fiscales.....	86

CAPÍTULO IV. El Delito de Defraudación Fiscal y sus Equiparables	90
4.1. Engaños previstos legalmente.....	92
4.2. Aprovecharse de errores de la autoridad.....	93
4.3. Resultado que debe producirse.....	94
4.4. Omitir total o parcialmente el pago de contribuciones.....	94
4.5. Elementos del delito genérico de defraudación fiscal.....	100
4.5.1. Sujeto Pasivo del delito.....	100
4.5.2. Sujeto Activo del delito.....	100
4.5.3. Bien protegido por el delito.....	102
4.6. La Defraudación Fiscal como delito intencional.....	103
4.7. Elemento de la conducta típica del delito de defraudación fiscal mediante el engaño.....	103
4.8. Elemento de la conducta típica del delito; también puede ser un delito de acción del error.....	105
4.9. Omisión total o parcial de pagar una contribución.....	108
4.10. Obtención de un beneficio indebido.....	110
4.11. Aplicación del principio de especialidad.....	114
4.12. Delito de Defraudación Fiscal Calificado.....	116
4.13. Responsables de los delitos fiscales.....	123
4.14. Prescripción del delito de defraudación fiscal.....	126
4.15. Defraudación Fiscal Calificada.....	127
4.16 La Defraudación Fiscal como delito grave.....	128
4.17. El Delito de Defraudación Fiscal por consignar deducciones falsas.....	130
4.18. El Delito de Defraudación Fiscal por declarar ingresos menores a los realmente obtenidos.....	131
4.19. El Delito de Defraudación Fiscal por discrepancia fiscal.....	133
4.20. El delito de Defraudación Fiscal por no enterar las contribuciones retenidas o recaudadas.....	137

4.21. El Delito de Defraudación Fiscal por beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.....	139
4.22. ¿Cuándo se considera este ilícito tributario como delito grave?...	140
4.23. El Delito de Defraudación Fiscal por simulación.....	141
4.24. El delito de Defraudación Fiscal, por no haber presentado la declaración de un ejercicio fiscal.....	142
CONCLUSIONES.....	145
BIBLIOGRAFÍA.....	147

INTRODUCCIÓN

Es bien conocido que un país necesita allegarse de recursos económicos para su sostenimiento y desarrollo integral; los impuestos constituyen una de las variadas fuentes de donde el Estado obtiene los ingresos que requiere y, las leyes que establecen cada uno de esos impuestos, así como los procedimientos para su cálculo y pago dan origen a la relación jurídico tributaria entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo de dicha relación.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de todos y cada uno de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El principio de proporcionalidad atiende a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, es decir, debemos pagar impuestos en proporción a nuestros ingresos, lo que trae como consecuencia que quien gana más tendrá que contribuir en mayor proporción al gasto público.

Hablamos de equidad cuando una ley trata como iguales a los sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica o de hecho, por ejemplo, un abogado recibe el mismo trato respecto de un arquitecto, ya que ambos obtienen ingresos que se derivan del ejercicio de una profesión: sin embargo, dichos profesionistas reciben un trato distinto respecto de personas que perciben ingresos derivados de una relación laboral.

Hecha la aclaración de los principios constitucionales aplicables a las contribuciones, es importante mencionar que al Estado le interesa que las personas cumplan cabalmente con sus obligaciones fiscales, en tal virtud, mediante leyes ha establecido diversos procedimientos a través de los cuales comprobará el cumplimiento a las referidas obligaciones.

Las facultades de comprobación referidas en el párrafo que antecede, son ejercidas por la autoridad fiscal cuando practica a los contribuyentes una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, estos procedimientos comúnmente terminan con una resolución en que las autoridades fiscales argumentan que un contribuyente obtuvo ingresos que no declaró o que las deducciones respecto de los gastos que realizó no son procedentes por lo que la base para el cálculo de su impuesto debió ser más alta que la que consignó en su declaración.

En ese tenor, cuando una autoridad fiscal determina, según su criterio, que se dejó de pagar alguna contribución, no sólo cobrará al particular la cantidad que supuestamente se dejó de pagar sino que deberán considerarse también los accesorios de las contribuciones, me refiero a las multas que en algunas ocasiones llegan a ser mucho más cuantiosas que el impuesto que se dejó de pagar, así como los recargos y actualización que correspondan; sin embargo.

Lo anterior no es todo, ya que, como veremos en el desarrollo del presente trabajo de investigación, además de lo anterior, la autoridad también puede formular querrela ante la autoridad que corresponda alegando que el contribuyente incurrió en el delito de defraudación fiscal.

Así es, como veremos en el presente trabajo el delito de defraudación fiscal, contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, lo comete quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente una contribución, obteniendo un beneficio indebido.

Por su parte el artículo 109 del Código en cita establece una serie de actos y omisiones que serán sancionados con las mismas penas establecidas para el delito de defraudación fiscal, es decir, dichos actos u omisiones constituyen lo que conocemos como los delitos equiparables a la defraudación fiscal, es por ello que en el presente trabajo se tiene la intención de realizar un estudio a fondo de los elementos que constituyen el mencionado delito y sus equiparables, para que el lector tenga pleno conocimiento de dichos actos y

poder así comprender la ilegalidad e inconstitucionalidad de los autos y sentencias que emiten los jueces de primera instancia que instruyen el proceso penal respectivo.

Aún y cuando el tema central del presente trabajo de investigación es el delito de defraudación fiscal y sus equiparables para poder apreciar cuando las sentencias y autos referidos son ilegales e inconstitucionales, es importante tratar en los primeros capítulos diversos conceptos y términos que se manejan en materia penal; así como también, las etapas principales del proceso penal sin pretender en ningún momento ser exhaustivos respecto de dichos temas, toda vez que nuestro tema toral, como ya se dijo es lo relacionado con el delito de defraudación fiscal y sus referidos equiparables.

CAPÍTULO I. GENERALIDADES

1.1 CONCEPTOS BÁSICOS DEL DERECHO PENAL

1.1.1 CONCEPTO DE DERECHO PENAL.

En doctrina, podemos encontrar diversos conceptos de Derecho Penal, así, Rafael Márquez Piñero señala al respecto que es:

“Conjunto de normas jurídicas que describen las conductas constitutivas de delitos, establecen las penas aplicables a las mismas, indican las medidas de seguridad y señalan las formas de su aplicación.”¹

Por otra parte, citando a Raúl Carrancá y Trujillo en su obra “Derecho Penal Mexicano” encontramos que refiere lo siguiente:

“...es el conjunto de leyes mediante las cuales el Estado define los delitos, determina las penas imponibles a los delincuentes y regula la aplicación concreta de las mismas a los casos de incriminación”²

Un criterio doctrinario más que podemos citar es el siguiente:

“Es una rama del Derecho Público Interno cuyas disposiciones se encaminan a mantener el orden social”³

¹ MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael, “Derecho Penal”, Cuarta Edición, Ed. Trillas, México, 1997, p. 13.

² CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, et al., “Derecho Penal Mexicano”, Vigésimo Primera Edición, Ed. Porrúa, México 2001, p.17.

³ ACOSTA ROMERO, Miguel, et al., “Delitos Especiales”, Sexta Edición Actualizada, Ed. Porrúa, México 2001, p.21.

De las definiciones anteriores estamos de acuerdo en que el Derecho penal es un conjunto de normas jurídicas que, en efecto, van a describir las conductas delictivas, estableciendo las penas aplicables y, consecuentemente, las medidas de seguridad correspondientes, todo ello, buscando como finalidad, entre otras, mantener el orden social.

1.1.2. CONCEPTO DE DELITO

El delito constituye una de las columnas que sostienen al Derecho Penal, es decir, debe existir previamente una ley que describa la conducta que será considerada como constitutiva de delito, dicha descripción de conducta no es el delito en sí, el delito surge a partir de que una persona física realiza la conducta establecida en esa ley, en consecuencia, no podemos hablar de la existencia de un delito si no se ha materializado la conducta establecida por la ley como delictiva.

En efecto, adelantándonos un poco al tema de este trabajo de investigación, la conducta descriptiva del delito de defraudación fiscal, se encuentra establecida en el artículo 108 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, mismo que al efecto dice:

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

Como se desprende de la transcripción anterior, lo único que establece dicho precepto legal es la descripción de la conducta que será considerada como delito de defraudación fiscal, y no habrá delito mientras no se realice por parte de una persona física, la conducta descrita en la ley.

En efecto; mientras no haya una persona que con uso de engaños o aprovechamiento de errores, deje de pagar de manera total o parcial alguna contribución, no habría delito de defraudación fiscal que perseguir y por lo tanto, las cosas quedarían en la simple descripción por la ley acerca de la conducta u omisión que constituiría el delito mencionado.

Al respecto, Irma G. Amuchategui Requena nos proporciona una definición de delito desde un aspecto formal diciendo lo siguiente:

“Se refiere a las entidades típicas que traen aparejada una sanción; no es la descripción del delito concreto, sino la enunciación que de un ilícito penal merece una pena.

La definición contenida en el Código Penal es jurídico formal...”⁴

El Código Penal Federal, tratando de definir al delito, en su artículo 7º dispone:

Artículo 7.- “Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

...”⁵

Pero esta definición resulta pobre, imprecisa y redundante, por lo que es necesario acudir a la doctrina y a la jurisprudencia.

Doctrinariamente el delito está considerado como una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible.

Un delito antes que nada es una conducta humana.

⁴ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda, “Derecho Penal”, Ed. Harla, Primera Edición , México, 1993, p.43.

⁵ Código Penal Federal, Ediciones Fiscales ISEF, 2010, p. 3

Esta “conducta” debe ser “típica”, es decir estar apegada en forma concreta, precisa y exacta a la señalada en una ley.

Esta “conducta típica” debe ser “antijurídica”, es decir debe estar en contra de lo dispuesto por la ley.

El autor de esta “conducta, típica y antijurídica” debe ser “culpable”, es decir debe merecer el reproche de la sociedad por saber lo que hacía; es decir por haber actuado conscientemente.

Esta “conducta, típica, antijurídica” y “culpable” debe ser “punible”, es decir castigada conforme a lo dispuesto por la ley.

1.1.3. CLASIFICACIÓN DEL DELITO DE ACUERDO AL CÓDIGO PENAL FEDERAL.

El artículo 7º del Código Penal Federal señala que el delito es:

I.- Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos;

II.- Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo, y

III.- Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.”⁶

⁶ IBIDEM.

1.1.4. DIFERENCIA ENTRE DELITOS DEL FUERO COMÚN Y DEL FUERO FEDERAL.

La diferencia que encontramos es que los delitos del fuero común, son los propuestos, discutidos y aprobados por el Poder Legislativo de las entidades federativas, incluyendo a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal; y promulgados por los gobernadores de las mismas, incluyendo al Jefe de Gobierno del Distrito Federal.

Los delitos del fuero federal, son los propuestos, discutidos y aprobados por el Congreso de la Unión, promulgados por el Presidente de la República.

1.1.5. DELITOS DOLOSOS Y DELITOS CULPOSOS

Los delitos dolosos, son los cometidos con la intención de su autor, de causar un daño y/u obtener un beneficio indebido.

Los delitos culposos, son los cometidos sin la intención de su autor, de causar un daño y/u obtener un beneficio indebido. Estos delitos se cometen por negligencia, distracción, impericia o descuido de su autor.

El primer párrafo del artículo 9º del Código Penal Federal define lo que es obrar dolosamente, al disponer:

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

Obrar culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible, o previó confiando en que no se producirá, en virtud de

la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales”

1.1.6. DELITOS DE COMISIÓN Y DELITOS DE OMISIÓN

Los delito de comisión, son aquellos cuya conducta delictiva se refiere a un hacer o a un actuar, relativo a algo prohibido por la ley.

Los delitos de omisión, son aquellos cuya conducta delictiva se refiere a un no hacer o a un no dar, relativo a algo que el autor tenía la obligación jurídica de llevar a cabo o de entregar.

1.1.7. DELITOS INSTANTÁNEOS Y DELITOS PERMANENTES.

Los delitos instantáneos, son aquellos cuya consumación se realiza en forma inmediata, en una fracción de segundo.

Los delitos permanentes, son aquellos cuya consumación se lleva a cabo durante un largo periodo de tiempo, que puede ser de horas, días, semanas, meses o años.

Los delitos de comisión pueden ser instantáneos o permanentes.

Los delitos de omisión nunca son instantáneos, su naturaleza hace que siempre sean permanentes.

1.1.8. LOS DELITOS PATRIMONIALES

Los delitos patrimoniales, son aquellos cuyo resultado material puede ser fácilmente valuado en dinero, como por ejemplo el robo, fraude, abuso de confianza, despojo, administración fraudulenta, entre otros.

Tratándose del delito de defraudación fiscal lo ubicamos dentro de esta clasificación en virtud de que las penas de prisión señaladas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se fijan en proporción a las cantidades que constituyen el monto de lo defraudado.

1.1.9. DELITOS ESPECIALES

Los delitos especiales, son aquellos que se encuentran tipificados fuera del Código Penal Federal, y precisamente dentro en una ley especial.

Lo anterior con fundamento en el artículo 6° del Código Penal Federal, que dispone:

“Cuando se comete un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observación 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.

...”

Los artículos 102 y 108 del Código Fiscal de la Federación que regulan los delitos de defraudación fiscal y contrabando son ejemplos claros de lo anterior.

1.1.10. DELITOS FEDERALES GRAVES

El artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, lista los delitos graves del orden federal, respecto a los delitos fiscales establece en la parte que nos interesa lo siguiente:

“Artículo 194.- Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:

...

VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

- 1)** Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III, segundo párrafo del artículo 104, y
- 2)** Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados;”

Los delitos graves tienen la particularidad de que quien los comete no tienen derecho a la libertad provisional bajo caución. Debe permanecer forzosamente en prisión preventiva durante todo el proceso penal.

Eduardo López Betancourt en su obra “Teoría del delito” señala que el delito en función de su gravedad se clasifica de manera bipartita “Delitos y faltas; son delitos los sancionados por la autoridad judicial, y las faltas son sancionadas por la autoridad administrativa”.⁷

No estamos de acuerdo con dicha clasificación, toda vez que una falta administrativa en ningún momento puede considerarse como delito, pues además de que no se contempla en el Código Penal, al sancionarse por una autoridad administrativa no puede adquirir el carácter de delito.

⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo., “Teoría del Delito”, Decimoprimer Edición, Ed. Porrúa, México, 2003, p.291.

1.1.11. CUERPO DEL DELITO

La noción de cuerpo del delito es fundamental para el Derecho mexicano en vigor, inclusive, en la norma constitucional.

La averiguación previa conduce a la comprobación del cuerpo del delito, pues sin éste no podría acreditarse la probable responsabilidad; luego entonces, constituye un elemento de fondo para la formal prisión y, por lo mismo, para el tema integral del proceso.

“Cuerpo del delito es el conjunto de los elementos materiales que existen en la infracción penal”⁸

La jurisprudencia, pronunciándose respecto al cuerpo del delito, tratándose de los equiparables a la defraudación fiscal contemplados en el artículo 109 de Código Fiscal de la Federación establece que constituyen un delito de mera conducta, sin que el resultado pueda formar parte del cuerpo del delito al señalar:

“DEFRAUDACIÓN FISCAL PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DERIVADO DE SU NATURALEZA JURÍDICA SE DESPRENDE QUE ES UN ILÍCITO DE MERA CONDUCTA.

Los delitos de mera conducta son los que describen como punible el simple comportamiento del agente y, por ello, el legislador ha considerado que la conducta por sí misma, dada su potencialidad criminosa, debe ser objeto de represión penal, independientemente del resultado que pueda producir; en cambio, los delitos de resultado se caracterizan porque la sola conducta no

⁸ DE PINA VARA, Rafael. “Diccionario Jurídico”, Ed. Porrúa, México, 2003, p. 86.

es suficiente para su incriminación, sino que se hace necesaria la producción de un evento dado, de tal manera que si éste no se realiza, el hecho carece de tipicidad plena. De esta forma, el delito de defraudación fiscal previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación que dice: "Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. ...", se trata de un ilícito que en atención a su contenido o forma de integración fáctica, es de los llamados de mera conducta, es decir, no exige la producción de un resultado material, pues tiene su consumación cuando se consignan en las declaraciones (que se presentan para efectos fiscales) deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes, por lo que la conducta descrita, por sí sola, es suficiente para acreditar el cuerpo del delito, pues se trata de un delito unisubsistente, es decir, configurado por un solo acto, en este supuesto consistente en consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, o a los determinados conforme a las leyes, sin que lo anterior implique que la conducta no genere un resultado que pudiese causar un perjuicio al fisco federal; sin embargo, ello no es un elemento integrador del cuerpo del delito.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1246/2002. 21 de enero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Rangel del Valle, secretaria de tribunal autorizada en términos del artículo 36 de la Ley Orgánica del

Poder Judicial de la Federación, para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretario: Felipe Gilberto Vázquez Pedraza.”⁹

El cuerpo del delito se encuentra definido en el artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, al disponer:

“ ...

Por cuerpo del delito se entienden el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señala como delito, así como los normativos, en el caso de que la descripción típica lo requiera.”¹⁰

...

1.1.12. PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE LA INOCENCIA

El “principio de presunción de la inocencia” nació en París, Francia, en diciembre de 1948. Y éste fue proclamado por las Naciones Unidas en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, en los siguientes términos:

Se presume inocente a toda persona acusada de un acto delictivo hasta que su culpabilidad haya sido legalmente establecida en el curso de un proceso público, donde se haya asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.

En acatamiento de este principio, debe considerarse inocente a toda persona, mientras la autoridad penal no demuestre lo contrario, es decir, el principio universal de presunción de inocencia, del que todo inculpado goza,

⁹ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Tesis Aislada, Registro: 184503, Tomo: XVII, Abril de 2003, Materia(s): Penal, Tesis: I.6o.P.55 P, p. 1074.

¹⁰ “Código Penal Federal”, Ed. ISEF, Vigésima Séptima Edición, México, 2010, p. 46.

consiste en ser tratado como inocente hasta en tanto su culpabilidad no haya sido probada y declarada mediante una sentencia definitiva, con independencia de las sospechas o los cargos que sobre él recaigan.

1.1.13. GARANTÍA DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY

La “garantía de exacta aplicación de la ley” en materia penal, se encuentra contenida en el artículo 14 constitucional, tercer párrafo, que dispone:

“ ...

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.

...”¹¹

Esta disposición constitucional es una referencia del principio universal que dice: “no hay delito sin ley”. Es decir no habrá delito, si la conducta imputada como tal no se ajusta con toda precisión y exactitud a la descrita en una ley penal.

Esto es, en materia penal está expresamente prohibida la imposición de penas, por hechos o conductas que sólo guarden un parecido, analogía o semejanza con conductas delictivas.

Los párrafos anteriores nos hacen reflexionar sobre el quinto párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que establece:

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o

“CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”, Decima Sexta Edición, Ed. ISEF, México, 2009, p. 9.

parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

...

Quinto Párrafo

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

...”

Como se observa, el delito de defraudación fiscal lo comete la persona que con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, lo que nos indica que necesariamente se tiene que saber el monto de lo defraudado para estar en condiciones de determinar si se omitió alguna contribución de manera total o parcial, en tal virtud, el párrafo en comento resulta inconstitucional al establecer una pena privativa de libertad sin que se tenga la certeza de la cuantía de lo defraudado.

1.1.14. DERECHOS DE LA PERSONA EN UN PROCESO PENAL.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece de manera enunciativa mas no limitativa, los derechos o garantías que tendrá una persona que se encuentra sujeta a un proceso penal, por lo que, al respecto, el artículo 20, inciso B establece:

“**Artículo 20.** El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación.

...

B. De los derechos de toda persona imputada:

I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa;

II. A declarar o a guardar silencio. Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida sin la asistencia del defensor carecerá de todo valor probatorio;

III. A que se le informe, tanto en el momento de su detención como en su comparecencia ante el Ministerio Público o el juez, los hechos que se le imputan y los derechos que le asisten. Tratándose de delincuencia organizada, la autoridad judicial podrá autorizar que se mantenga en reserva el nombre y datos del acusador.

La ley establecerá beneficios a favor del inculpado, procesado o sentenciado que preste ayuda eficaz para la investigación y persecución de delitos en materia de delincuencia organizada;

IV. Se le recibirán los testigos y demás pruebas pertinentes que ofrezca, concediéndosele el tiempo que la ley estime necesario al efecto y auxiliándosele para obtener la comparecencia de las personas cuyo testimonio solicite, en los términos que señale la ley;

V. Será juzgado en audiencia pública por un juez o tribunal. La publicidad sólo podrá restringirse en los casos de excepción que determine la ley, por razones de seguridad nacional, seguridad pública, protección de las víctimas, testigos y menores, cuando se

ponga en riesgo la revelación de datos legalmente protegidos, o cuando el tribunal estime que existen razones fundadas para justificarlo.

En delincuencia organizada, las actuaciones realizadas en la fase de investigación podrán tener valor probatorio, cuando no puedan ser reproducidas en juicio o exista riesgo para testigos o víctimas. Lo anterior sin perjuicio del derecho del inculpado de objetarlas o impugnarlas y aportar pruebas en contra;

VI. Le serán facilitados todos los datos que solicite para su defensa y que consten en el proceso.

El imputado y su defensor tendrán acceso a los registros de la investigación cuando el primero se encuentre detenido y cuando pretenda recibírsele declaración o entrevistarle. Asimismo, antes de su primera comparecencia ante juez podrán consultar dichos registros, con la oportunidad debida para preparar la defensa. A partir de este momento no podrán mantenerse en reserva las actuaciones de la investigación, salvo los casos excepcionales expresamente señalados en la ley cuando ello sea imprescindible para salvaguardar el éxito de la investigación y siempre que sean oportunamente revelados para no afectar el derecho de defensa;

VII. Será juzgado antes de cuatro meses si se tratare de delitos cuya pena máxima no exceda de dos años de prisión, y antes de un año si la pena excediere de ese tiempo, salvo que solicite mayor plazo para su defensa;

VIII. Tendrá derecho a una defensa adecuada por abogado, al cual elegirá libremente incluso desde el momento de su detención. Si no quiere o no puede nombrar un abogado, después de haber

sido requerido para hacerlo, el juez le designará un defensor público. También tendrá derecho a que su defensor comparezca en todos los actos del proceso y éste tendrá obligación de hacerlo cuantas veces se le requiera; y

IX. En ningún caso podrá prolongarse la prisión o detención, por falta de pago de honorarios de defensores o por cualquiera otra prestación de dinero, por causa de responsabilidad civil o algún otro motivo análogo.

La prisión preventiva no podrá exceder del tiempo que como máximo de pena fije la ley al delito que motivare el proceso y en ningún caso será superior a dos años, salvo que su prolongación se deba al ejercicio del derecho de defensa del imputado. Si cumplido este término no se ha pronunciado sentencia, el imputado será puesto en libertad de inmediato mientras se sigue el proceso, sin que ello obste para imponer otras medidas cautelares.

En toda pena de prisión que imponga una sentencia, se computará el tiempo de la detención.”

A lo largo del procedimiento el inculpado o imputado, que son sus denominaciones generales, recibe diversas designaciones:

Indiciado, procesado, acusado, sentenciado, ejecutado. Los derechos del inculpado que acabamos de enlistar se pueden resumir en el derecho de audiencia y de defensa.

1.1.15. PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD EN MATERIA PENAL

El principio de especialidad en materia penal, se encuentra contenido en el artículo 6º, del Código Penal Federal, que dispone:

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

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

Esto significa que en materia penal, cuando existan dos disposiciones legales aplicables a cierta conducta, probablemente delictuosa, debe aplicarse la más específica.

1.2. ASPECTOS RELEVANTES EN MATERIA DE DELITOS.

1.2.1. PROBABLE RESPONSABILIDAD DEL INDICIADO

La probable responsabilidad también se encuentra definida en el artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, al disponer:

“...

Tercer Párrafo

La probable responsabilidad del indiciado se tendrá por acreditada cuando, de los medios probatorios existentes, se deduzca su participación en el delito, la comisión dolosa o culposa del mismo y no

exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad.

...”

El poder judicial, respecto de la probable responsabilidad del indiciado emitió la siguiente tesis aislada:

“INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR UN TERCERO A LOS VISITADORES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. ES VALIDO BASARSE EN ELLA, PARA DICTAR UN AUTO DE FORMAL PRISIÓN POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 180 del Código Federal de Procedimientos Penales, para la comprobación de los elementos del tipo penal y la probable responsabilidad del inculpado, el Ministerio Público y los tribunales gozan de la acción más amplia para emplear los medios de investigación que estimen conducentes aunque no se mencionen en la ley, siempre y cuando dichos medios no sean contrarios a derecho, por lo que si en el auto de formal prisión el Juez responsable se basó en la información dada por un tercero a través de documentos proporcionados a los visitantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dichas pruebas sí son aptas para acreditar el tipo penal de defraudación fiscal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 332/95. Antonio Rosette López. 10 de enero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.”¹²

Resulta preocupante que algunos integrantes del Poder Judicial piensen que se pueda dictar un auto de formal prisión basándose en información proporcionada por un tercero a los visitadores fiscales que estén practicando una visita domiciliaria, lo anterior es así, ya que los documentos que le puede proporcionar el tercero en un momento dado son de carácter privado, los cuales carecen de valor probatorio pleno, como pueden ser facturas o contratos.

Así es, en una visita domiciliaria el objetivo principal es que la autoridad fiscal verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, de lo cual se puede percatar basándose en los documentos que integran la contabilidad, de dichos documentos pueden derivarse operaciones con terceros, por lo que, en términos de la tesis transcrita anteriormente, la autoridad judicial puede basarse simplemente en documentación aportada por terceros para motivar un auto de formal prisión, con lo que, una vez más podemos apreciar la inconstitucionalidad e ilegalidad de este tipo de actuaciones judiciales, ya que, insistimos, no puede dictarse un auto de formal prisión respecto de una persona o contribuyente que aparezca en los documentos que el contribuyente visitado haya proporcionado en el desarrollo de la visita a las autoridades fiscales.

La tesis comentada viola flagrantemente el derecho de garantía de audiencia consagrado en el artículo 14 Constitucional, pues en todo caso se debe dar oportunidad a la persona de pronunciarse respecto de los documentos

¹² SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Novena Época, Registro: 202982, Tomo: III, Marzo de 1996, Materia(s): Penal, Tesis: VI.2o.48 P, p. 954.

en los cuales se basó la autoridad para dictar el auto de formal prisión y que le fueron proporcionados por un tercero.

1.2.2. ACREDITACIÓN DEL “CUERPO DEL DELITO” Y LA “PROBABLE RESPONSABILIDAD” DEL INDICIADO.

La naturaleza del cuerpo del delito ha sido examinada por nuestra doctrina a partir de las reglas de comprobación general.

“El cuerpo es, pues, genéricamente, aquello que se requiere comprobar, es decir, los elementos materiales de la infracción”¹³

“El Código Federal de Procedimientos Penales” establece que “el cuerpo del delito se tendrá por comprobado cuando esté justificada la existencia de los elementos materiales que constituyan el hecho delictuoso, según lo determina la ley penal”.

Lo expresado por la Ley ha permitido que algunos autores creen que para la comprobación del cuerpo del delito no se necesita demostrar la existencia de elementos subjetivos, valorativos, de relación, etc., sino únicamente los que se perciban por los sentidos. Esta interpretación es errónea, pues por materiales debe entenderse todo lo que es materia de la definición del delito.

Por otra parte, debe pensarse que se está buscando base para un proceso, la cual no se obtiene acreditándose que en el mundo histórico se ha presentado un hecho de los que define la ley como delito. Si nada más se probara los elementos que se perciben con los sentidos, en muchas ocasiones no se podría justificar la existencia de un delito y, en consecuencia, la iniciación

¹³ GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y ADATO DE IBARRA, Victoria, “Prontuario del Proceso Penal Mexicano”, séptima edición, Ed. Porrúa, México 1993, p. 242.

de un proceso, ni la actividad jurisdiccional. Si únicamente se comprobaran los elementos materiales, desde el punto de vista que acabamos de indicar, se llegaría en algunas ocasiones a la absurda posición de procesar a sujetos por actos completamente lícitos, además de que en otras, no se podría precisar el delito por el cual se va a seguir el proceso, en virtud de que los elementos materiales de varios delitos son idénticos, como sucede en el homicidio y en el parricidio.

En efecto, actualmente los visitadores fiscales cuando practican revisiones a los contribuyentes, como primer paso de dicha revisión solicitan los documentos que integran la contabilidad, inmediatamente después, solicitan, mediante oficio, a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, les remita información sobre todas las cuentas de cheques, de ahorro, fideicomisos, etc. que se tengan abiertas a nombre del contribuyente en cualquier institución financiera, por lo que los visitadores, una vez que tienen en su poder dichos estados de cuenta, simplemente la cotejan con la contabilidad y todos los depósitos que no estén amparados con facturas serán considerados ingresos, sin que la autoridad fiscal valore, coteje, relacione o haga un verdadero análisis de los documentos aportados por el contribuyente, simplemente el resultado será la determinación de un crédito fiscal por haberse considerado que el contribuyente omitió declarar como ingresos los depósitos referidos, sin considerar que puede tratarse de préstamos de terceros, reembolsos, etc.

Tanto el cuerpo del delito como la probable responsabilidad del indiciado, pueden acreditarse principalmente por la confesión, los documentos, el testimonio, la pericial y la presuncional; o bien por cualquier otro medio de prueba, con tal de que no vaya contra el derecho.

Los elementos constitutivos del delito de defraudación fiscal son el uso de engaños, aprovechamiento del error y la omisión total o parcial de alguna contribución.

1.2.3. DENOMINACIONES QUE SE ASIGNAN A UN IMPLICADO EN UN PROCEDIMIENTO PENAL

Las denominaciones que se le asignan a un implicado en un proceso penal son:

- En la averiguación previa: indiciado o inculpado;
- En la preinstrucción: consignado;
- En la instrucción: procesado o justiciable;
- En el juicio: enjuiciado o justiciable;
- En las conclusiones; acusado; y
- En la ejecución; sentenciado o condenado.

Sin embargo, es importante mencionar que en la práctica, indebidamente, se utilizan algunos de estos términos en forma indistinta.

CAPÍTULO II. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO PENAL

La procuración e impartición de justicia, en el procedimiento penal, se hace mediante las siguientes etapas:

- Averiguación previa;
- Preinstrucción;
- Instrucción;
- Juicio; y
- Ejecución

2.1 LA AVERIGUACIÓN PREVIA

La averiguación previa es la primera de las cinco etapas del procedimiento penal, en la cual se realizan todas las diligencias tendientes a comprobar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado.

Sergio García Ramírez y Victoria Adato, al respecto nos dicen:

“...es la primera etapa del procedimiento penal. Vendrán luego, en el proceso de conocimiento, la instrucción y el juicio y, finalmente –en concepto de cierto sector de la Doctrina- la ejecución de la pena.”¹⁴

La averiguación previa constituye una etapa del proceso penal que existe para determinar si hay o no elementos para suponer, con fundamentos, la comisión de un ilícito penal y la probable responsabilidad de una persona, es decir, para ejercitar la acción penal ante el órgano jurisdiccional, abriendo el proceso penal propiamente dicho, o de lo contrario, determinando el archivo o sobreseimiento administrativo.

La averiguación previa se inicia con una denuncia, o querrela, sin las cuales, el Ministerio Público está impedido para intervenir como investigador, y posteriormente como consignador, por la supuesta comisión de un delito.

Ni la denuncia, ni la querrela, requieren formalismo alguno, e incluso pueden presentarse verbalmente, sin embargo, tratándose del delito de defraudación fiscal y sus equiparables, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, establece que quien deberá formular la querrela correspondiente será la Secretaría de hacienda y Crédito Público, en tal virtud, es evidente que dicha querrela se presentará mediante documento oficial.

¹⁴ GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, et al., Victoria, “Prontuario del Proceso Penal Mexicano”, séptima edición, Ed. Porrúa, México 1993, p. 242.

El Ministerio Público, en la averiguación previa, puede (si lo considera conveniente) citar al indiciado para que rinda su declaración ministerial. Es decir, esto es potestativo, no obligatorio, para el representante social. Pues ni nuestra Constitución Política, ni la ley secundaria, exigen la participación del inculcado, en la averiguación previa que al respecto se lleve a cabo.

La resolución con que normalmente concluye una averiguación previa es el ejercicio de la acción penal, o el no ejercicio de la acción penal.

El ejercicio de la acción penal, no es más que la consignación que hace el Ministerio Público, del expediente que contiene una averiguación previa, ante un juez penal, solicitándole que gire una orden de aprehensión en contra del indiciado, para que se inicie el proceso penal correspondiente.

El no ejercicio de la acción penal, para fines prácticos, constituye una verdadera absolución para el indiciado, pues se ordena que el expediente se archive como un asunto total y definitivamente concluido, impidiendo así que un juez penal opine al respecto.

2. 2 LA DENUNCIA Y LA QUERELLA.

Los hechos probablemente delictivos, pueden ser investigados de dos maneras: de oficio, o a petición de parte.

Ya se ha dicho que, la denuncia, o la querella, son requisitos imprescindibles para iniciar una averiguación previa. A estas instituciones se les conoce como requisitos de procedibilidad. Esto ha limitado conductas abusivas del Ministerio Público. Se ha acabado con las “pesquisas”, que eran detenciones arbitrarias que llevaba el Ministerio Público, so pretexto de estar investigando la comisión de algún delito, sin que nadie hubiera solicitado su intervención.

La denuncia es la información o noticia, que cualquier persona puede dar al Ministerio Público, respecto a la posible comisión de un delito, que se persiga de oficio, "... es la transmisión de un conocimiento sobre determinado hecho con apariencia delictuosa, que cualquier persona hace (o debe hacer) a la autoridad competente." ¹⁵

Carnelutti nos dice: "El ejemplo más común del acto procesal facultativo es la denuncia, y a este respecto el lector es advertido sobre la diferencia, subespecie de la naturaleza de la relación procesal, entre la denuncia por una parte y la querrela por otra; por la misma razón que induce a contemplar en la querrela un negocio jurídico, debe ser reconocida a la denuncia la naturaleza de acto facultativo." ¹⁶

Los delitos fiscales que se persiguen por denuncia se obtienen por exclusión, así lo establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo, el cual reza:

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

...

Segundo Párrafo

...

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

¹⁵ GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, et al., Victoria, Op. Cit., p. 24.

¹⁶ CARNELUTTI, Francesco. "Lecciones Sobre el Proceso Penal", Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, Tomo III, 1950, p. 168.

...

La querrela, es la información o noticia, que sólo la persona puede dar al Ministerio Público, respecto a la posible comisión de un delito, que se persiga a petición de parte.

En México, donde priva el monopolio acusador del Ministerio Público, la querrela es siempre requisito de procedibilidad que se resume en una manifestación de conocimiento sobre hechos delictuosos y una expresión de voluntad a efecto de que se lleve adelante la persecución procesal.

Que una ofensa no sea punible sino a querrela de parte significa que depende en primer lugar del juicio del ofendido su castigo, no en el sentido de que tal juicio sea suficiente, sino en el de que es necesario.

Este es el aspecto procesal de la querrela.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala en la parte que nos interesa lo siguiente:

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

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

...

Del precepto transcrito anteriormente, tenemos que los delitos fiscales perseguibles por querrela son, los equiparables al delito de contrabando, la

defraudación fiscal y sus equiparables, los relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, los relacionados con los registros contables, presentación de declaraciones, divulgación de información confidencial y controles volumétricos de gasolina y diesel.

El denunciante no puede “retirar” la información proporcionada respecto a la comisión de un delito. Mientras que el querellante sí puede hacerlo, lo que equivale al otorgamiento de un perdón. Esto último con fundamento y base legal en el primer párrafo del artículo 93 del Código Penal Federal, que dispone:

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

...

2.3. LA INSTITUCIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

En nuestro país, el Ministerio Público, que tiene su origen remoto en diversos funcionarios encargados de la pesquisa y la averiguación de los delitos, constituye una pieza fundamental del procedimiento penal. Se suele afirmar que toma sus raíces en elementos españoles, franceses y nacionales. Algunos autores indican que el Ministerio Público es la figura típica del enjuiciamiento mixto, que se consolida en el régimen napoleónico por asociación entre datos del proceso inquisitivo continental y del acusatorio inglés.

El Ministerio Público, no es una persona en sí mismo, es un órgano del Estado, encargado de investigar y perseguir los posibles hechos delictivos en que incurran las personas.

La existencia del Ministerio Público tiene su base y justificación legal en la primera parte del artículo 21 constitucional, que dispone:

“...La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público...”¹⁷

La persecución a que se refiere el legislador, no es una persecución física, sino una persecución jurídica, ante los juzgados penales estableciendo y desahogando pruebas de cargo, tendientes a demostrar, ante el juez penal de la causa, la culpabilidad del procesado.

El Ministerio Público es un órgano del Estado integrado por un grupo de funcionarios, encabezados por el Procurador de Justicia de la entidad federativa o Distrito Federal de que se trate, en materia común; o por el Procurador General de la República, en materia federal.

El Ministerio Público actúa mediante personas en las que delega sus funciones, a quien denomina “agentes del Ministerio Público”. Sin embargo, existe la costumbre, tan generalizada como incorrecta, de denominar a estos “agentes” con el nombre de la institución que representan, es decir como “Ministerios Públicos”.

¹⁷“CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”, Decima Sexta Edición, Ed. ISEF, México, 2009, p. 18.

El Ministerio Público no actúa por cuenta propia, sino a nombre y representación de la sociedad. Por esto también se le denomina “representante social”.

El Ministerio Público actúa de dos maneras: como autoridad en la averiguación previa y como parte en el proceso penal.

2.3.1 UNIDAD ESPECIALIZADA EN LA INVESTIGACIÓN DE DELITOS FISCALES Y FINANCIEROS.

Al ser la materia fiscal sumamente especializada, fue necesario crear un órgano dependiente de la Procuraduría General de la República que se dedicara única y exclusivamente a la investigación y persecución de los delitos fiscales y financieros, ambos ligados por tener como base un aspecto económico.

La información que encontramos respecto de la Unidad mencionada en el portal de internet de la Procuraduría General de la República, es la siguiente:

“Entre los objetivos de la Procuraduría General de la República, se encuentra el de lograr que la procuración de justicia federal alcance niveles de eficiencia en la persecución de delitos y en el ejercicio de las demás atribuciones que la ley otorga, como única vía para abatir la impunidad y mantener la vigencia del orden jurídico.

La Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros, ejercerá las siguientes funciones:

I.- Conocer entre otros, de los delitos fiscales y delitos relacionados con el sistema financiero previstos en el Código Penal Federal, Código Fiscal de la Federación, Ley de Instituciones de Crédito; Ley General de Instituciones de Fianzas; Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito; Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros; Ley de Mercado de Valores; y demás leyes relacionadas con la materia;

II.- Conocer de las averiguaciones previas relacionadas con los delitos relacionados con las leyes anteriormente mencionadas.

Dentro de la Institución se encuentra la Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros (**UEIDFF**) la cual presta los siguientes servicios:

* Recibir denuncias o querellas relacionadas con Delitos Fiscales.

* Recibir denuncias o querellas de Delitos relacionados con el Sistema Financiero y previstos en la Ley del Seguro Social.

* Recibir denuncias o querellas relacionadas con fraudes previstos en el Código Penal Federal.

* Integrar y resolver las averiguaciones previas y/o actas circunstanciadas que se originan con motivo de la presentación de denuncias o querellas de todos los delitos antes mencionados.”¹⁸

¹⁸ www.pgr.gob.mx

2.4. LA CONSIGNACIÓN O EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL

La consignación, o ejercicio de la acción penal, es la resolución administrativa dictada por el Ministerio Público, opinando que existen suficientes elementos, para que el juez penal a quien se envía el expediente de la averiguación previa, dicte la orden de aprehensión solicitada.

Esta opinión técnica tiene base y sustento en la afirmación que se hace, de que se acreditó plenamente la existencia de: el cuerpo del delito y la probable responsabilidad, en un caso particular.

La consignación, o ejercicio de la acción penal, puede ser: con detenido y sin detenido.

La consignación con detenido, es aquella en que el Ministerio Público pone a disposición de un juez penal, a una persona que descubrió flagrantemente cometiendo el delito.

La consignación sin detenido, es aquella en que el Ministerio Público envía a un juez penal, el expediente de la averiguación previa de una persona, que estima probable responsable de la comisión de un delito, solicitando el otorgamiento de una orden de aprehensión en su contra.

La ley no exige el pleno acreditamiento de la responsabilidad penal de un individuo, para consignarlo ante un juez penal, pues le basta la simple probabilidad de ésta. Sin embargo la ley sí exige el pleno acreditamiento del cuerpo del delito correspondiente.

La acción penal es “el poder jurídico de excitar y promover la decisión del órgano jurisdiccional sobre una determinada relación de derecho penal.

Paralelamente la acción penal consiste en la actividad que se despliega con tal fin”¹⁹

Por otra parte, Alcalá Zamora nos dice respecto a la acción penal:

“La acción penal es, en la Doctrina más generalizada, el poder jurídico de promover la actuación jurisdiccional a fin de que el juzgador pronuncie acerca de la punibilidad de hechos que el titular de aquella reputa constitutivos de delito”²⁰

2.5. LA ORDEN DE APREHENSIÓN

En el procedimiento penal, la libertad del inculpado se restringe en uso de diversos medios. Así, desde la detención que resulta de la flagrancia –caso en el que cualquier persona puede detener- o de la urgencia – en la que actúa la autoridad administrativa-, hasta la aprehensión en sentido estricto que resulta de un mandamiento de autoridad judicial, en los términos de la Constitución, cuya ejecución compete a la Policía Judicial. En cuanto a los estados de privación de la libertad durante el proceso, se distingue entre la simple detención y la prisión preventiva. Esta última es consecuencia del auto de formal prisión y posee, jurídicamente, naturaleza diversa a la prisión penal, que deriva de la sentencia condenatoria.

Hoy en día en nuestro Derecho la prisión preventiva se imputa siempre, para efectos de cómputo, a la sanción impuesta.

¹⁹ FLORIAN, Eugenio. Elementos de Derecho procesal penal. Trad. Leonardo Prieto Castro, Bosch, Barcelona. P. 173.

²⁰ ALCALA ZAMORA, Niceto, et al., "Derecho procesal penal", Ed. Guillermo Kraft Ltda., Buenos Aires, Tomo II 1945. P. 62.

Según Rafael de Pina, detención es “privación de la libertad de una persona con objeto de ponerla a disposición de una autoridad competente” ²¹

“... la aprehensión consiste en la acción de apoderarse de una persona; de asegurarla para prevenir su fuga” ²²

La aprehensión es el acto mismo de la captura del reo.

“Los términos detención y aprehensión, no son sinónimos ni equivalentes. Aprehensiones son las que se ejecutan mediante orden de autoridad judicial: detenciones, las privaciones de libertad ejecutadas por la Policía Judicial, el Ministerio Público, las autoridades administrativas y aun por los particulares, sin que medie orden de la autoridad judicial”. ²³

“La orden de aprehensión y detención- indica Franco Villa- es el mandamiento fundado y escrito emanado de la autoridad judicial competente, para privar de la libertad a una persona a quien se estima probable responsable de un delito sancionado con pena corporal, solicitada...”

La orden de aprehensión es un mandamiento escrito, expedido por un juez penal, a solicitud del Ministerio Público, en el que éste ordena la captura de una persona, para hacerla comparecer ante su presencia.

La orden de aprehensión se ejecuta por el Ministerio Público, mediante la policía judicial, quien después de detener al indiciado, lo interna en un reclusorio preventivo, donde lo pone a disposición del juez penal que dictó la orden de captura correspondiente.

²¹ DE PINA, Rafael, “Diccionario de Derecho”, 1ª edición, Ed. Porrúa, México, 1965, p. 111.

²² GONZÁLEZ BUSTAMANTE, Juan José, “Principios de Derecho procesal penal mexicano”, 5ª edición, Ed. Porrúa, México, 1971, pp. 113-114.

²³ PÉREZ PALMA, Rafael. Guía de Derecho procesal penal. Cárdenas, Editor y Distribuidor, 1ª edición, México, 1975, p. 143.

Para proceder justamente a la detención de un individuo, debe quedar plenamente comprobado el cuerpo del delito en el que se le atribuye alguna responsabilidad; que esa responsabilidad no sea `civil` o `moral`, sino `criminal`, y que hay pruebas suficientes, que señalen claramente su presunta culpabilidad. Tratándose de casos no de flagrancia o de no notoria urgencia, el derecho a la libertad está rodeado de las siguientes garantías:

- A) La orden de aprehensión debe dictarse por la autoridad judicial.
- B) Por delito que tenga señalada pena corporal.
- C) Este delito debe haber dado lugar a una denuncia o querrella.
- D) Esta denuncia o querrella deben apoyarse en declaración bajo protesta de persona digna de fe y crédito, que haga probable la responsabilidad del inculpado.

“El auto que niega la orden puede obedecer a que no existen elementos suficientes que establezcan la probable responsabilidad del sujeto. En consecuencia, la averiguación queda abierta para que el Ministerio Publico aporte nuevos elementos o solicite la práctica de las diligencias encaminadas a satisfacer las exigencias legales, y ya así pueda dictarse”.

2.6. REAPREHENSIÓN

“La orden de reaprehensión es un mandato judicial que ordena la privación de la libertad de una persona cuando: se evade de la cárcel; gozando de la libertad bajo protesta se ausenta de la población sin el permiso del juzgado; deja de cumplir con las obligaciones inherentes al disfrute de la

libertad bajo fianza; gozando de la garantía mencionada no se presta a cumplir la sanción”.²⁴

2.7. COMPARECENCIA

“Entre los supuestos de la orden de aprehensión se encuentra el hecho de que el delito de que se trate esté sancionado con pena privativa de libertad. En consecuencia, si no es tal el caso no procede la orden de aprehensión, pero sí la orden de comparecencia, que se dictará siempre que el delito respectivo esté sancionado con pena no privativa de libertad o alternativa”²⁵

“En ocasiones, se requiere la presencia física de laguna persona en el local del Juzgado o Tribunal. En tales casos se utiliza la expresión “comparecer” como vocablo idóneo para hacer referencia al hecho de que se acuda personalmente al Juzgado pro alguna persona, sea parto o tercero en un proceso determinado”.²⁶

Nuestra Constitución Política establece, en el segundo párrafo, de su artículo 16, los requisitos esenciales para dictar una orden de aprehensión, misma que dispone:

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

²⁴ COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo. Derecho mexicano de procedimientos penales. Ed. Porrúa, 2ª edición, México, 1970, p. 268.

²⁵ GARCÍA RAMÍREZ, Sergio. Curso de Derecho procesal penal. Ed. Porrúa, 1ª edición, México, 1974, pp. 368-369.

²⁶ ARELLANO GARCÍA, Carlos, Teoría General del proceso, 3ª edición, Ed. Porrúa , México, 1989, p. 130.

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

...

Lo anterior significa que sólo el juez penal está facultado por la ley, para dictar una orden de aprehensión. Y esto, nunca por iniciativa propia, sino exclusivamente a petición del Ministerio Público. Condicionado lo anterior además, a que esta autoridad acredite: el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculpado.

El Código Federal de Procedimiento Penales establece, en su artículo 195, los requisitos esenciales para dictar una orden de aprehensión, misma que dispone:

Artículo 195.- Cuando estén reunidos los requisitos del artículo 16 constitucional, el tribunal libraré orden de aprehensión, reaprehensión o comparecencia, según el caso, contra el inculpado, a pedimento del Ministerio Público.

...

2.8. EL AUTO DE FORMAL PRISIÓN

Resolución fundamental dentro del enjuiciamiento penal mexicano, consagrada constitucional y legalmente, el auto de formal prisión (que, sin embargo, no siempre acarrea la consecuencia precautoria de la prisión), o de sujeción a proceso, tiene como principal efecto la fijación del tema del proceso.

Existe un plazo de setenta y dos horas, que se cuentan de momento a momento para que el juez disponga la formal prisión o la libertad del imputado. El Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal se atiene a la estipulación constitucional. El Código Federal de Procedimientos Penales, en cambio, permite la duplicación del plazo cuando así convenga al imputado.

El auto de formal prisión, o de procesamiento, como sería mejor denominarle, de acuerdo con su ascendencia hispánica y con el propio criterio del Código de Procedimientos Penales, que en diversos lugares habla del 'procesado', sirve esencialmente para darle un destinatario a la instrucción y, por lo menos, una apariencia de contradictorio a la misa, aun sin erigirla en proceso entre partes.

Se puede definir como aquella resolución judicial interlocutoria fundada, en la que, imputándose provisionalmente a determinada persona o personas un hecho punible, se la sujeta directamente y con bienes bastantes, si los tiene, al resultado definitivo que dicte el Tribunal Juzgador.

Según Colín Sánchez, "el auto de formal prisión es la resolución pronunciada por el juez, para resolver la situación jurídica del procesado al vencerse el termino constitucional de setenta y dos horas, por estar comprobados los elementos integrantes del cuerpo de un delito que merezca pena corporal y los datos suficientes para presumir la responsabilidad; siempre y cuando no esté probada a favor del procesado una causa de justificación, o que extinga la acción penal, para así determinar el delito o delitos por los que ha de seguirse el proceso."²⁷

²⁷ COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo. Derecho mexicano de procedimientos penales. Ed. Porrúa, 2ª edición, México, 1970, p. 289.

El auto de formal prisión ha de reunir requisitos de fondo y de forma.

Los requisitos de fondo son de tal manera indispensables, que el auto de formal prisión no podrá dictarse si no están satisfechos íntegramente, porque de otra suerte sería violatorio de las garantías consagradas en los artículos 18, 19 y 20 de la Constitución General de la República”, “... siguiendo su enumeración, diremos que los requisitos de fondo son los siguientes:

- a) La comprobación plena del cuerpo del delito.
- b) La comprobación de la probable responsabilidad penal del inculcado, debiendo tenerse presente que el artículo 13 del Código Penal, dispone que son responsables todos aquellos que toman parte en la concepción, preparación o ejecución de un delito, o prestan auxilio o cooperación de cualquier especie, por concierto previo, o inducen directamente a alguno a cometerlo;
- c) Que al inculcado se le haya tomado su declaración preparatoria, y
- d) Que no esté plenamente comprobada alguna causa eximente de responsabilidad o que extinga la acción penal.

Los requisitos de forma son aquellos que, por tener un carácter accesorio, no son absolutamente indispensables para que el auto de formal prisión se pronuncie, y aun considerando la irregularidad en el mandamiento, es fácil suplir sus deficiencias por medio del recurso de apelación por el juicio del amparo indirecto, consisten:

- a) En el lugar, fecha y hora exacta en que se dicta, ya que al Juez le cuentan los términos de cuarenta y ocho horas y setenta y dos horas, respectivamente, para tomar al detenido su declaración preparatoria y para determinar su situación procesal.

- b) La expresión del delito imputado al inculcado por el Ministerio Público. Esto tiene por objeto señalar la clasificación técnico - legal que ha servido al Ministerio Público para el ejercicio de la acción penal, a la vez que facilitar la defensa del inculcado estableciendo, con exactitud, cuales son los hechos punibles que se le atribuyen.
- c) La expresión del delito o delitos por lo que deberá seguirse el proceso, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 19 de la Constitución Política de la República. Con ello se persigue fijar con claridad lo que va a constituir la materia del proceso, ligando en esta relación jurídica al procesado con los órganos punitivos del Estado.
- d) La expresión del lugar, tiempo y demás circunstancias de ejecución;... y
- e) Los nombres del Juez que dicta el auto y del Secretario que la autoriza.

2.9. LA PREINSTRUCCIÓN

La preinstrucción es la segunda, de las cinco etapas del procedimiento penal. A esta también se le denomina etapa constitucional. Esta etapa, comparada con las demás, es sumamente breve ya que sólo tiene una duración de setenta y dos horas, pudiendo aumentarse al doble, en caso de excepción, es decir a ciento cuarenta y cuatro horas. Esta etapa es de trascendental importancia para el consignado, pues de la misma se determinan consecuencias jurídicas de enorme importancia para él.

La prórroga antes citada, de setenta y dos horas más, sólo estuvo contenida por mucho tiempo en el Código Federal de Procedimientos Penales, mas no en nuestra Constitución Política, por lo que con frecuencia era negada cuando se solicitaba, pero actualmente esta prórroga ya ha sido elevada a rango constitucional, por lo que ahora en todo caso se concede cuando el consignado la solicita.

Lo anterior con base y fundamento legal en el artículo 19 constitucional, que dispone:

“Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de vinculación a proceso en el que se expresará: el delito que se impute al acusado; el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que establezcan que se ha cometido un hecho que la ley señale como delito y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.

...”

El plazo podrá prorrogarse únicamente a petición del indiciado, en la forma que señala la ley.

En efecto, el artículo 161 del Código Federal de Procedimientos Penales dispone:

“Artículo 161.- Dentro de las setenta y dos horas siguientes al momento en que el inculcado quede a disposición del juez, se dictará el auto de formal prisión cuando de lo actuado aparezcan acreditados los siguientes requisitos:

I.- Que se haya tomado declaración preparatoria del inculcado, en la forma y con los requisitos que establece el capítulo anterior, o bien que conste en el expediente que aquél se rehusó a declarar;

II.- Que esté comprobado el cuerpo del delito que tenga señalado sanción privativa de libertad;

III.- Que en relación a la fracción anterior esté demostrada la probable responsabilidad del inculpado; y

IV.- Que no esté plenamente comprobada a favor del inculpado alguna circunstancia eximente de responsabilidad, o que extinga la acción penal.

El plazo a que se refiere el párrafo primero de este artículo, podrá prorrogarse por única vez, hasta por setenta y dos horas, cuando lo solicite el indiciado, por si o por su defensor, al rendir su declaración preparatoria, o dentro de las tres horas siguientes, siempre que dicha prórroga sea con la finalidad de aportar y desahogar pruebas para que el juez resuelva su situación jurídica.

El Ministerio Público no podrá solicitar dicha prórroga ni el juez resolverá de oficio; el Ministerio Público en ese plazo puede, sólo en relación con las pruebas o alegatos que propusiere el indiciado o su defensor, hacer las promociones correspondientes al interés social que representa.

La prórroga del plazo se deberá notificar a la autoridad responsable del establecimiento en donde, en su caso, se encuentre internado el indiciado, para los efectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 19 constitucional.

Adicionalmente, el auto de formal prisión deberá expresar el delito que se le impute al indiciado, así como el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución.”

Es en esta etapa en la que el juez penal se entera de todo lo actuado en la averiguación previa, haya sido ésta con o sin detenido. Conocimiento que es robustecido con la declaración preparatoria del inculpado.

Es en esta etapa, en la que el inculpado puede (de tener derecho a ella), acogerse al beneficio de la libertad provisional bajo caución, si no lo había hecho antes en la averiguación previa.

Esta etapa concluye con un auto denominado de “término constitucional” que puede ser: auto de formal prisión o auto de libertad.

2.10. LA DECLARACIÓN PREPARATORIA

La declaración preparatoria es un acto procesal complejo, que consta de varias partes, pues no sólo se trata de manifestaciones del inculpado, sino de otro tipo de información diversa.

La naturaleza jurídica de la declaración preparatoria tiene su fundamento legal en la “garantía de audiencia”, encontrándose regulada por los artículos 153 al 160 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Antes de que el consignado rinda su declaración preparatoria debe hacérsele saber, por lo menos:

- El contenido de la denuncia o querrela, en la que se le acusa de la comisión de algún delito; así como el nombre de las personas que lo señalan como probable responsable.
- Su derecho a solicitar libertad provisional bajo caución, en el caso de que proceda, si todavía no lo ha hecho.
- Las garantías individuales a que tiene derecho, contenidas en el artículo 20 constitucional, incluyendo la de nombrar defensor.

En el caso de que el consignado no nombre defensor particular, o que la persona nombrada no sea licenciado en derecho, el juez penal le designará uno de oficio.

Se le preguntará al consignado si desea declarar. Y de ser así se tomará su declaración, de no ser así, no se le interrogará.

Si el consignado desea declarar, el primero que lo interrogará será su propio defensor. Acto seguido procederá a hacerlo el Ministerio Público adscrito al juzgado penal correspondiente.

El consignado, en el interrogatorio que su defensor, y posteriormente el Ministerio Público le hagan, tiene derecho a contestar las preguntas que quiera, y permanecer callado en la que así lo considere conveniente. Esto en base a que para el consignado, declarar es un derecho, y no una obligación.

La declaración preparatoria debe llevarse a cabo en un lugar abierto. Esto para evitar cualquier tipo de arbitrariedades o abusos del Ministerio Público o del juez penal.

Por disposición legal, la declaración preparatoria puede llevarse a cabo verbalmente o por escrito. Esto según el artículo 155 del Código Federal de Procedimiento Penales, que dispone:

“La declaración preparatoria se rendirá en forma oral o escrita por el inculpado, quien podrá ser asesorado por su defensor...”

2.11. EL AUTO DE LIBERTAD

El auto de libertad es la resolución judicial, dictada dentro del plazo señalado por la ley, decretando la libertad absoluta del inculpado, por ausencia de elementos para procesarlo, es decir por no haber acreditado fehacientemente el Ministerio Público la existencia del cuerpo del delito de ilícito penal referido, y la probable responsabilidad del indiciado en este delito.

En el auto de libertad, lo que el juez penal realmente hace, es reconocer oficialmente que el consignado rindió en su declaración preparatoria, pruebas suficientes para desvirtuar las acusaciones hechas por el Ministerio Público, en base a las cuales originalmente dictó la orden de aprehensión respectiva.

2.12. REQUISITOS PARA LA OBTENCIÓN DE LA LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN

Los requisitos para el otorgamiento de la libertad provisional bajo caución, se encuentran en el artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, que dispone:

“Todo inculpado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, inmediatamente que lo solicite, si se reúnen los siguientes requisitos:

- I. Que se garantice el monto estimado de la reparación del daño;
- II. Que garantice las sanciones pecuniarias que en su caso puedan imponérseles;
- III. Que se caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón de proceso; y”
- IV. Que no se trate de alguno de los delitos señalados como graves en el artículo 194.

El último requisito, para aspirar al beneficio de la libertad provisional bajo caución, es el más importante de todos. Pude en el caso de tratarse de un delito grave, nada podrá hacerse al respecto. El procesado deberá permanecer en prisión preventiva hasta que se dicte sentencia definitiva en la que se le absuelva o se le condene.

Por lo que respecta al delito de defraudación fiscal, en muchos casos, obtener la libertad provisional resulta casi imposible de lograr, en atención a los requisitos excesivos que se establecen en el artículo 92 cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, mismo que en lo conducente dice:

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

...

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

...

El inculpado podrá obtener su libertad provisional bajo caución (de tener derecho a la misma) desde la averiguación previa, al rendir su declaración ministerial.

De no haber sido así, dicho indiciado podrá obtener este beneficio procesal, (de tener derecho al mismo), en el proceso penal, al rendir su declaración preparatoria.

2.13. LA INSTRUCCIÓN Y JUICIO PENAL

La instrucción tiene por objeto, reunir suficiente material probatorio en torno a los hechos probablemente delictivos del caso, así como a la participación del inculpado en éstos. El material reunido en esta etapa procesal, será posteriormente analizado en el juicio, que es la siguiente etapa del proceso penal.

En la instrucción se lleva a cabo el debate probatorio de las partes. En esta etapa del procedimiento penal, el Ministerio Público intenta acreditar la culpabilidad del procesado, y el defensor la inocencia del mismo.

El material probatorio aportado en la instrucción, debe ser suficiente para que el juez penal no sólo conozca la verdad formal (la verdad de los documentos, la verdad de las apariencias) del caso, sino muy especialmente la verdad material (la verdad histórica, la verdad real) del mismo. Por este motivo el juez penal se encuentra facultado por la ley, para promover el desahogo de las pruebas que considere idóneas para un mejor conocimiento de la realidad histórica.

El Código Federal de Procedimientos Penales regula, en sus artículos 206 al 290, todo lo relativo al sistema probatorio de nuestro derecho.

2.14. CLASIFICACIÓN DE LAS PRUEBAS EN MATERIA PENAL

Una clasificación de las pruebas en materia penal es:

Pruebas directas; y

Pruebas indirectas.

Las pruebas directas son aquéllas en las que intervienen los sentidos del hombre, para captar la realidad del mundo exterior. También se les llama pruebas sensoriales. Estas son:

La confesional;

La testimonial;

La documental;

La pericial.

Las pruebas indirectas son aquéllas, en las que sólo intervienen el razonamiento del hombre, no son sentidos, para captar la realidad del mundo exterior. Las pruebas indirectas se basan en la lógica, concretamente en las inferencias, las inducciones, las deducciones, las presunciones, etc.

Las pruebas indirectas se basan en hechos conocidos, debidamente probados, para llegar al conocimiento lógico de hechos desconocidos.

Las pruebas directas llevan al conocimiento de las cosas tangibles.

Las pruebas indirectas llevan al conocimiento de las cosas intangibles, como los deseos, las intenciones, los propósitos, etc.

2.15. LA PRUEBA CONFESIONAL

“La prueba confesional es la declaración que hace una persona, mayor de dieciocho años, en pleno uso de sus facultades mentales, libre de toda coacción física o moral, que conozca bien los antecedentes de que habla, respecto a algo que le perjudica de alguna manera.”²⁸

²⁸ MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, “El delito de defraudación fiscal”, 1ª Edición, Ed. ISEF, México, febrero 2005, p. 62.

Sergio García Ramírez nos dice que “La confesión, reconocimiento que hace el imputado de su participación en el delito (más bien que de su culpabilidad o responsabilidad), es una especie de declaración del reo.”

Son raros los casos en que un procesado, admite abiertamente haber participado en un hecho delictuoso, sin embargo, son frecuentes los casos en que un procesado, al estar declarando sobre los hechos delictuosos que se le imputan, por distracción o falta de concentración, manifiesta algo respecto a la realidad, que le perjudica de alguna manera. En este caso se dice que el procesado ha emitido una confesión.

“La confesión para que sea válida legalmente, debe ser hecha ante el Ministerio Público actuante, o ante el juez penal de la causa, en presencia del defensor del inculpado. De no cumplirse estos requisitos, no se le conferirá valor alguno a la confesión vertida” ²⁹

Además, para que una confesión se tome en cuenta, debe estar acompañada de otras pruebas que confirmen su autenticidad. Una confesión aislada de nada sirve, para que se le conceda valor probatorio a la confesión, debe estar acompañada de otras pruebas que la convaliden y robustezcan.

Por lo antes dicho la ley dispone que, no pueda consignarse a ninguna persona, cuando la única prueba que se disponga respecto a haber cometido un delito, sea su propia confesión.

²⁹ IDEM. p. 63.

“La confesión, reconocimiento que hace el imputado de su participación en el delito (más bien que de su culpabilidad o responsabilidad), es una especie de declaración del reo.”³⁰

La confesión se ha concebido no solo como el coronamiento de la prueba sino como el principio de la expiación.

La confesión, es el reconocimiento que hace el reo de su propia culpabilidad”. Es, en otras palabras, una declaración en la que reconoce la culpabilidad en la comisión de un delito. Así la confesión comprende dos elementos esenciales, a saber:

- a) Una declaración,
- b) Que el contenido de la declaración implique el reconocimiento de la culpabilidad.

Lo anterior nos permite afirmar que no todo lo manifestado por un inculpado es confesión, sino únicamente aquello cuyo contenido se resuelve en contra de él por implicar reconocimiento expreso de culpabilidad.

2.16. LA PRUEBA DOCUMENTAL

Las partes, para probar un hecho, pueden recurrir a un documento. Como tal se estima en derecho procesal todas las cosas donde se expresa, por medio de signos, una manifestación del pensamiento. Es indiferente el material sobre el que los signos están escritos. Indiferente es también la clase de escritura) pueden ser letras, números, signos taquigráficos, grabados en madera, etc.)

³⁰ GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, “Prontuario del proceso penal mexicano”, 7ª, edición, Ed. Porrúa, México, 1993.

“Documento, en sentido técnico y para los fines de la prueba, es todo escrito o impreso en papel u otro material idóneo de autor determinado y contenido intelectual relevante para el derecho, esto es, que contenga declaraciones de voluntad o atestaciones sobre hechos de importancia para la relación jurídica procesal.”³¹

Dentro de los medios de probar reconocidos por la Doctrina procesal y la ley, uno de los más importantes es el de documentos, por la eficacia probatoria que representan. Esta preeminencia probatoria reconocida a la documental derivase de que dentro de ella se encuentra, normalmente, enmarcados los móviles jurídicos de aquellos que participan en su producción; por lo mismo, en el documento quedan fijados los hechos que se quisieron expresar en el momento de su creación, lo cual evita el peligro de medicaciones o retractaciones posteriores, y, con ello, este medio se convierte en uno de los más confiables en el proceso, pues, llega al órgano jurisdiccional con la demostración en sí de los sucesos que consigna.

La prueba documental es aquella que contiene, una o varias verdades del mundo externo, en un papel o cosa que se le asemeje. El documento normalmente se utiliza para hacer constar la voluntad de una o varias personas, mediante manifestaciones expresas de las mismas.

El documento puede ser privado o público.

Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.

³¹ MESA VELÁSQUEZ, Luis Eduardo, “Derecho procesal penal”, Ed. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia, 1963, p. 326.

La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.

Los documentos públicos expedidos por autoridades de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y Territorios o de los Municipios, harán fe en el juicio, sin necesidad de legalización.

Poner lo que dicen los arts. 129 y 130 del Código Federal de Proc. Civiles sin el número de artículo sólo párrafos.

Los documentos privados serán aquéllos que no reúnan los requisitos señalados para un documento público, es decir, por deducción sabemos cuáles serán considerados como documentos privados.

Los documentos privados, que tácita o expresamente sean reconocidos por su autor, al no ser objetados, hacen prueba plena.

El documento es un medio de prueba de muy elevada confiabilidad. Los documentos públicos, siempre hacen prueba plena, salvo el derecho de las partes de pedir, por ejemplo, su cotejo en la Notaría que los expidió.

En materia fiscal, serán los documentos las pruebas idóneas para que la autoridad llegue a la convicción de que una persona incurrió en la comisión de un delito fiscal; por el contrario, será esta prueba la que servirá a la persona que se le imputa el delito, para acreditar su inocencia.

En virtud de su trascendencia, nos permitimos transcribir a continuación los preceptos legales del Código Federal de Procedimientos Penales relacionados con la prueba documental.

Artículo 269.- El tribunal recibirá las pruebas documentales que le presenten las partes hasta un día antes de la citación de la audiencia de vista, y las agregará al expediente, asentando razón en autos.

Artículo 270.- Cuando alguna de las partes pidiere copia o testimonio de un documento que obre en archivos de dependencias u organismos públicos, el tribunal ordenará a la autoridad correspondiente que expida y le remita copia oficial de dicho documento. Con la solicitud presentada por una de las partes, se dará vista a la otra para que, dentro de tres días, pida a su vez se adicionen las constancias que crea convenientes acerca del mismo asunto. En todo caso, el tribunal resolverá de plano si son procedentes las peticiones que las partes formulen.

Artículo 271.- Los documentos existentes fuera de la jurisdicción del tribunal en que se siga el procedimiento, se compulsarán a virtud de exhorto que se dirija al del lugar en que se encuentren.

Artículo 272.- Los documentos privados y la correspondencia procedentes de uno de los interesados, que se presenten por otro, se reconocerán por aquél.

Con este objeto se le mostrarán originales y se le dejará ver todo el documento.

Artículo 273.- Cuando el Ministerio Público estime que pueden encontrarse pruebas del delito que motiva la instrucción en la correspondencia que se dirija al inculpado, pedirá al tribunal y éste ordenará que dicha correspondencia se recoja.

Artículo 274.- La correspondencia recogida se abrirá por el juez en presencia de su secretario, del Ministerio Público y del inculpado si estuviere en el lugar.

En seguida el juez leerá para sí la correspondencia; si no tuviere relación con el hecho que se averigua, la devolverá al inculpado o a alguna persona de su familia, si aquél no estuviere presente; si tuviere relación le comunicará su contenido, y la mandará agregar al expediente.

Artículo 275.- El tribunal podrá ordenar que se faciliten por cualquiera oficina telegráfica, copias autorizadas de los telegramas por ella transmitidos o recibidos, si pudiere esto contribuir al esclarecimiento de los hechos.

Artículo 276.- El auto motivado que se dicte en los casos de los tres artículos que preceden, determinará con exactitud el nombre del destinatario cuya correspondencia deba ser recogida.

Artículo 277.- Cuando a solicitud de parte el tribunal mande sacar testimonio de documentos privados existentes en los libros, cuadernos o archivos de comerciantes, industriales o de cualquier otro particular, el que pida la compulsión deberá indicar la constancia que solicita y el tribunal ordenará la exhibición de aquéllos para que se inspeccione lo conducente.

En caso de resistencia del tenedor del documento el tribunal, oyendo a aquél y a las partes presentes, resolverá de plano si debe hacerse la exhibición.

2.17. LA PRUEBA TESTIMONIAL

“Entre las pruebas de pretensión histórica más características del procedimiento penal, que se concretan en la declaración narrativa de una persona, figura el testimonio. El valor del dicho testigo del testigo-el sujeto que reproduce sus percepciones sensoriales, directas o indirectas, acerca de los hechos en que consistió el delito, o en torno a las personas y a las circunstancias-, al igual que el de la confesión, han sido seriamente cuestionados por la psicología -en este caso, la psicología del testimonio-, cuyos hallazgos han reducido la eficacia de este medio probatorio”.

La prueba por medio de testigos es una declaración que una persona extraña al proceso rinde ante los órganos jurisdiccionales sobre la verdad o existencia de un hecho jurídico, eso es, de un hecho al que el derecho objetivo vincula el nacimiento, la modificación o la extinción de una relación jurídica o de una situación jurídicamente relevante”.³²

La prueba testimonial es el dicho de una persona, denominada testigo, que manifiesta haber percibido algo mediante sus sentidos, es decir, le constan de alguna manera ciertos hechos.

Todo individuo que haya tenido conocimiento, de cualquier forma, de hechos posiblemente delictuosos, está obligado a comparecer ante la autoridad, cuando para ello fuere requerido, para dar cuenta de lo que percibió por sus sentidos.

Toda persona que sea testigo está obligada a declarar con respecto a los hechos investigados. Las preguntas que formulen las partes deberán guardar relación con los hechos.

³² ROCCO, Hugo., “Teoría general del proceso civil”, Trad. Felipe de J. Tena, 1ª edición, Ed. Porrúa, México, 1959.

El juez o tribunal desechará únicamente las preguntas que sean objetadas por impertinentes o inconducentes para los fines del proceso. El acuerdo de desechamiento será revocable. En todo caso el testigo dará razón de su dicho. Si el testigo no comparece a la primera citación, sin causa justificada, el juez ordenará que sea presentado a declarar.

No se obligará a declarar al tutor, curador, pupilo o cónyuge del inculpado ni a sus parientes por consanguinidad o afinidad en la línea recta ascendente o descendente sin limitación de grados y en la colateral hasta el cuarto inclusive, ni a los que estén ligados con el inculpado por amor, respeto, cariño o estrecha amistad; pero si estas personas tuvieren voluntad de declarar se hará constar esta circunstancia y se recibirá su declaración.

La reserva de información que, por disposición de la propia ley, deben guardar los servidores públicos, se hará del conocimiento de la autoridad que requiera la declaración o testimonio y, en todo caso, se estará a lo dispuesto en la ley que rija las facultades del servidor público correspondiente.

Después de tomarle la protesta de decir verdad, se preguntará al testigo su nombre, apellido, edad, lugar de origen, habitación, estado civil, profesión u ocupación; si se halla ligado con el inculpado o el ofendido por vínculos de parentesco, amistad o cualesquiera otros y si tiene algún motivo de odio o rencor contra alguno de ellos.

El Ministerio Público, el inculpado, el defensor, la víctima u ofendidos, tendrán derecho de interrogar al testigo; el juez o el tribunal tendrán la facultad de desechar las preguntas que a su juicio o por objeción de parte sean señaladas como impertinentes o inconducentes y, además, podrá interrogar al testigo sobre los puntos que estime convenientes.

Si la declaración es relativa a un hecho que hubiere dejado vestigios en algún lugar, el testigo podrá ser conducido a él para que haga las explicaciones convenientes.

En el momento de la diligencia, el Ministerio Público, el inculpado o su defensor podrán manifestar los motivos que tuvieren para suponer falta de veracidad en el declarante, e inclusive ofrecer pruebas al respecto, que se agregarán al expediente.

Concluida la diligencia se leerá al testigo su declaración o la leerá él mismo, si quisiere, para que la ratifique o la enmiende, y después de esto será firmada por el testigo y su acompañante si lo hubiere.

Si de lo actuado apareciere que algún testigo se ha producido con falsedad, se mandarán compulsar las constancias conducentes para la investigación de ese delito y se hará la consignación respectiva al Ministerio Público sin que esto sea motivo para que se suspenda el procedimiento; si en el momento de rendir su declaración el testigo, apareciere que es manifiesta la comisión del delito de falsedad, será detenido desde luego y consignado al Ministerio Público.

Cuanto tuviere que ausentarse del lugar en que se practiquen las diligencias alguna persona que pueda declarar acerca del delito, de sus circunstancias o de la persona del inculpado, el tribunal, a solicitud de cualquiera de las partes, procederá a examinarla desde luego si fuere posible; en caso contrario, podrá arraigar al testigo por el tiempo que sea estrictamente indispensable para que rinda su declaración. Si resultare que la solicitud fue infundada y por lo mismo indebido el arraigo, el testigo podrá exigir al que lo solicitó que lo indemnice de los daños y perjuicios que le haya causado.

El funcionario que practique las diligencias podrá dictar las providencias necesarias para que los testigos no se comuniquen entre sí, ni por medio de otra persona, antes de que rindan su declaración.

2.18. LA PRUEBA PERICIAL

A diferencia del testimonio, que implica sólo la narración o reproducción de hechos percibidos por medio de los sentidos, sin juicio acerca de tales acontecimientos, la pericia exige una apreciación calificada y demanda, en quien la rinde, conocimientos especiales en una ciencia, técnica o arte. El testigo conoce los hechos, directa o indirectamente; el perito, en cambio, los interpreta y valora a la luz de una disciplina determinada. De ahí que el testigo sea insustituible y venga determinado por las circunstancias, al paso que el perito es designado por la autoridad que las mismas calificaciones profesionales. Las nuevas manifestaciones y formas de la delincuencia y el desarrollo constante de la ciencia y de la técnica, brindan especial importancia a la pericia en el procedimiento penal.

“Peritos son terceras personas que poseen conocimientos especiales de una ciencia, arte, industria o de cualquiera otra rama de la actividad humana, los cuales le permiten auxiliar al juez en la investigación de los hechos...”³³

“Los peritos son personas llamadas a exponer al juez no sólo sus observaciones materiales y sus impresiones personales acerca de los hechos observados, sino las inducciones que deben derivarse objetivamente de los hechos observados o tenidos como existentes.”³⁴

³³ KISCH, W. “Elementos de Derecho procesal civil”, Trad. Leonardo Prieto Castro, 1ª. Edición, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1962, p.226.

³⁴ CHIOVENDA, José.” Principios de Derecho procesal civil”, Trad. José Casais y Santaló, Instituto editorial Reus, Madrid, p. 355.

La prueba pericial es la opinión técnica, emitida por un experto en la materia, debidamente razonada.

El juez penal es conocedor del derecho, y en particular del derecho penal, pero no lo es de otras ramas de la ciencia, de la técnica y del arte. Por este motivo, al juzgador le es imprescindible el auxilio de expertos, es decir de peritos, cuando tiene que resolver sobre materias muy especializadas.

Para ser perito se requiere fundamentalmente reunir dos requisitos: uno objetivo y otro subjetivo. El requisito objetivo consiste en ser profundo conocedor en la materia de que se trate, tanto teórica como prácticamente, estando actualizado en la misma. El requisito subjetivo consiste en ser imparcial, es decir carecer de interés particular en la contienda que se está ventilando.

En estricto derecho, el perito no prueba absolutamente nada. El perito sólo aporta al juez penal su opinión técnica, sobre cierta materia especializada, para que el juzgador (de considerarlo conveniente) la tome en cuenta al dictar sentencia definitiva.

La prueba pericial no obliga en nada al juez penal, pues éste tiene dos alternativas: adherirse a la opinión técnica del perito, o apartarse de dicha opinión. Dependiendo esto del resto de las probanzas desahogadas, que obren en el expediente de la causa respectiva.

El perito al rendir su dictamen, debe citar los hechos y circunstancias en que se basa éste, así como los métodos, técnicas y procedimientos que utilizó para elaborar dicho dictamen. Esto equivale a fundar y motivar su opinión técnica. La ausencia de lo anterior, deja a la parte contraria en estado de

indefensión, por no contar con los elementos necesarios para objetar el dictamen presentado.

De la misma manera, el juzgador que desecha un dictamen pericial, o no se adhiere a él, tiene obligación de dar las razones y motivos de su proceder, a fin de que el afectado pueda defenderse, si lo desea.

La pericial es una prueba colegiada. Cada parte tiene derecho a nombrar a su perito. Una vez que los peritos hayan rendido su dictamen, los contendientes pueden proceder a interrogarlos, pudiendo el juez hacer lo mismo si lo desea. La forma como los peritos contesten las preguntas que se les hagan, robustecerá o debilitará el dictamen rendido por ellos.

CAPÍTULO III. LOS DELITOS FISCALES

3.1 REQUISITOS DE PROCEDENCIA PENAL POR LOS DELITOS FISCALES.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deberán reunirse para que se proceda penalmente por los delitos fiscales, en tal virtud, a continuación se explican cada uno de los citados requisitos.

3.1.1 FORMULACIÓN DE QUERELLA.

Es el primer requisito que establece el numeral en cita y en el cual, para la procedencia penal por un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrella; sin embargo es importante mencionar que, la fracción I del artículo 92, faculta a la Secretaría que nos ocupa para que formule la querrella correspondiente,

independientemente si una visita domiciliaria o una revisión de gabinete se encuentre en trámite.

Lo anterior resulta preocupante pues, supongamos que la autoridad fiscal inicia sus facultades de comprobación notificándole a un contribuyente una orden de visita para revisar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio fiscal de 2009, de acuerdo a la fracción del artículo en comento, una vez que ha iniciado el procedimiento de fiscalización por parte de la autoridad, en cualquier momento ésta podrá formular querrela por delito fiscal.

Lo anterior, resulta difícil de entender ya que, partiendo de la base de que la querrela consiste en hacer del conocimiento de la autoridad correspondiente, hechos que se consideran presuntamente constitutivos de algún delito, en materia fiscal no puede tomarse a la ligera lo que aquí comentamos en atención a lo siguiente:

La finalidad que persigue cualquier autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación es la de verificar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones fiscales, hablamos en pasado en razón de que primero debe realizarse el hecho generador de la contribución para que se proceda a su pago, en ese sentido, los procedimientos más comunes para llegar a la comprobación mencionada es a través de una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, ambas persiguen la misma finalidad, lo que cambia es el lugar en donde se revisan los documentos que acreditan el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En la visita domiciliaria, la revisión de la contabilidad se realiza en el domicilio fiscal del contribuyente y se tendrá que exhibir de inmediato; por lo que respecta a la revisión practicada fuera de una visita domiciliaria, es decir en

una revisión de gabinete, los documentos e informes para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales se exhiben en las oficinas de la autoridad fiscal y el contribuyente goza de un plazo de quince días para exhibir los documentos e informes solicitados.

Ahora bien, suponiendo que un contribuyente es sujeto de una revisión de gabinete y la autoridad fiscal le solicita diversa documentación e informes para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta como sujeto directo y como retenedor, respecto del ejercicio fiscal 2009, el contribuyente presenta, dentro del plazo legal otorgado para el efecto, los documentos e informes solicitados; la autoridad fiscal revisa los documentos, principalmente las declaraciones, facturas efectivamente cobradas y estados de cuenta del contribuyente, la autoridad fiscal checa que el monto de los ingresos declarados no coincide con los depósitos que se reflejan en los estados de cuenta del contribuyente ya que, en dichos documentos, aparecen los depósitos que corresponden a las facturas cubiertas, sin embargo, aparecen otros depósitos que, según la autoridad no están considerados en la declaración presentada por el contribuyente, por lo que, considera que tales depósitos constituyen ingresos que no fueron declarados.

Lo que procede en el caso que nos ocupa, hablando de la revisión de gabinete, es que la autoridad fiscal notifique al contribuyente un oficio en el que se dé a conocer la situación de los ingresos que, según la autoridad, no fueron declarados, a dicho documento la ley le denomina “oficio de observaciones”, mismo en el que se le concede al contribuyente un plazo de veinte días para presentar documentos que desvirtúen el contenido del citado oficio.

En ese sentido, retomando la facultad que tiene la autoridad fiscal para formular una querrela por la posible comisión de un delito fiscal, independientemente del estado en el que se encuentre el procedimiento

respectivo, el contribuyente quedaría en estado de indefensión si la autoridad fiscal decide presentar dicha querrela antes de notificar al contribuyente el oficio de observaciones mencionado, o bien, que probablemente sí se haya notificado éste pero que, antes de que vencieran los veinte días hábiles de los que dispone el contribuyente para desvirtuar el contenido del oficio en mención, la autoridad formule querrela por la comisión del delito de defraudación fiscal, sólo porque la ley le permite realizar tal actuación.

En efecto, en las revisiones practicadas por las autoridades fiscales todos, absolutamente todos los depósitos que aparecen reflejados en dichas cuentas, son considerados por dichas autoridades ingresos por los que se debieron pagar contribuciones, sin embargo muchas veces no es así, ya que dichos depósitos pudieran ser préstamos que se hayan hecho al contribuyente y al tener el compromiso de restituir tales préstamos, luego entonces, no son ingresos y por lo tanto no están sujetos a pago de impuesto alguno, en virtud de ello, si antes de que se demuestre por el contribuyente que lo que la autoridad estimó como un ingreso, realmente es un préstamo, se hace patente el estado de indefensión en que queda el particular cuando la autoridad decide formular querrela al considerar que el contribuyente consignó en su declaración ingresos menores a los realmente obtenidos.

Con todo lo argumentado anteriormente, lo que pretendemos dejar en claro es que la facultad que tiene la autoridad fiscal para formular querrela cuando estime que se está en presencia de la posible comisión de un delito fiscal, independientemente del estado que guarde el procedimiento de revisión sobre el cumplimiento de las disposiciones fiscales, realmente constituye un poder ilimitado que puede poner en práctica la autoridad fiscal para perjudicar a un contribuyente y presionarlo por una vía que, evidentemente a la mayoría de los contribuyentes los mantiene, más que preocupados, inmersos en un pánico

respecto a que, en cualquier momento pueden ser procesados por un delito fiscal.

El penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, dispone:

“ ...

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

...”

Si un contribuyente que encuadró su conducta en la omisión de este delito, posteriormente, antes de que la autoridad descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de vista o cualquier otra gestión notificada tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, ENTERA ESPONTANEAMENTE LA CONTRIBUCIÓN OMITIDA O EL BENEFICIO INDEBIDO OBTENIDO, JUNTO CON SU ACTUALIZACION Y RECARGOS, no se formulará querrela.

Lo anterior, porque al pagarse espontáneamente la contribución omitida o el beneficio indebido, con actualización y recargos, desaparece la comisión de este delito.

En este caso, no sólo no se formula querrela por la comisión de este delito, sino que ni siquiera se impondrá alguna multa, en términos del primer párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que:

Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales...”³⁵

Cuando se paga espontáneamente la contribución omitida o el beneficio indebido obtenido, con actualización y recargos, no procede la imposibilidad de multas conforme al primer párrafo del artículo 73 de del Código Fiscal de la Federación, ni la formulación de querrela por este delito. En términos del penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

En cambio, si la autoridad descubre la omisión o el perjuicio, o media requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, y posterior a ello, pero antes de que se notifique la resolución determinante del crédito, el contribuyente paga la contribución omitida o el beneficio indebido obtenido, sí podrá aplicarse la multa prevista en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, aparte de que también podrá formularse querrela por la probable comisión de este delito.

Cuando un contribuyente, durante una revisión decide "corregir" su situación fiscal, mediante la presentación de la formula de corrección, el pago que efectuó no será espontaneo, ya que fue la autoridad la que descubrió la omisión o el perjuicio a través de la práctica de la revisión, o por lo menos habrá

³⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Vigésima Quinta Edición, Ed. ISEF, 2010, p. 140.

mediado requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, por lo que dicho pago no será espontáneo, PUDIENDO LA SHCP FORMULAR QUERRELLA SI ASI LO DECIDE, PUES DICHA FORMA DE CORRECCION, EN LUGAR DE DESAPARECER AL DELITO, CONSTIUYE PRUEBA PLENA DE SU COMISION, por lo que esta “corrección” durante las revisiones, no es tan benéfica ni tan ofensiva como parece, pudiendo ser la puntilla que hunda al contribuyente acusado de defraudación fiscal.

Por ello, durante la práctica de revisiones, tomar la decisión y simple que el contribuyente pueda y deba adoptar solo, sin asesoría fiscal, legal y penal, por miedo o por puro sentido común, ya que se trata de una delicada y grave decisión que debe asumir contando para ello, no solo con la asesoría fiscal de su contador, sino también con la indispensable asesoría legal y penal de un verdadero abogado fiscalista, experto incluso en cuestiones fiscal-penales, cuyo campo de acción y experiencia profesionales no se limite a la rutina labor de interponer recursos de revocación ante las autoridades fiscales y demandas de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La mayoría, por no decir la totalidad de los contribuyentes que han enfrentado problemas de defraudación fiscal, y que han salido vencidos en los procesos, ellos mismos se han generado dichos problemas y han cavado sus tumbas, al irreflexivamente seguir la indicación de su contador de que lo mejor y más conveniente era que “corrigiera” su situación fiscal antes de que concluyera la revisión, sin previamente escuchar la autorizada opinión de un auténtico abogado fiscalista, experto incluso en las complejas cuestiones fiscal-penales, no sólo a nivel doctrinario y teórico, sino también y sobre todo en el orden práctico.

La mayoría, por no decir la totalidad de los contribuyentes que han enfrentado problemas de defraudación fiscal, y que han salido vencidos en sus procesos, han recorrido este camino:

- A. Fueron sujetos pasivos de revisiones, en especial de visitas domiciliarias.
- B. Durante el ejercicio de las facultades de comprobación, antes de que concluyeran las revisiones, “corrigieron” su situación fiscal, mediante la presentación de la forma de corrección.
- C. La SHCP presentó en su contra querrela por la probable comisión de este delito apoyada en la forma de corrección presentada antes de que concluyera la revisión, la que hizo prueba plena en su contra, por lo que a través de procesos sumarios fueron sentenciados como culpables y condenados a purgar una pena de prisión.

LA “CORRECCIÓN” PREVISTA EN LEY, NO ES TAL, SINO UN PAGO NO ESPONTANEO DE CONTRIBUCIONES.

En efecto, el artículo 48 del Código Fiscal de Federación, en sus fracciones VI, VIII y IX dispone:

Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I a
V.....
.....

El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para **optar por corregir su situación fiscal**. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

VII.....
.....

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente **podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.**

IX.- Cuando el contribuyente **no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones** o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

“Antes del 1 de enero de 1997, no se contemplaba la “corrección” de la situación fiscal durante las revisiones de escritorio o de gabinete, y de dictamen, por lo que quienes supuestamente “corrigieron” su situación fiscal con anterioridad a dicha fecha fueron sorprendidos y engañados por la autoridad”.³⁶

En la Iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para 1997, el Ejecutivo manifestó que “En virtud de que los contribuyentes no tienen la oportunidad de autocorregir su situación fiscal cuando enfrentan una revisión de gabinete, OPCION QUE SÍ ES POSIBLE EN UNA VISITA DOMICILIARIA, se inhibe en ocasiones el pago expedito de los adeudos fiscales. Por ello, se plantea permitir que también en las revisiones de gabinete, el contribuyente pueda autocorregir su situación fiscal”.

La Comisión de Hacienda expresó en su Dictamen para 1997 que “Se aprobó permitir que en las revisiones de gabinete, el contribuyente pueda corregir su situación fiscal, AL IGUAL QUE AHORA OCURRE EN EL CASO DE VISITAS DOMICILIARIAS (artículo 48, fracciones VI y VIII)”.

³⁶ PONCE RIVERA, Alejandro, “La Autocorrección Fiscal a través del Desarrollo de Visitas Domiciliarias”, Primera Edición, Ediciones Fiscales ISEF S.A., Mayo, 1993, p. 51.

Lo expresado en la Iniciativa y en el Dictamen reproducidos, es falso, ya que para esa fecha, los contribuyentes sujetos a visitas domiciliarias jamás habían tenido ni tenían opción a una “corrección” similar a la novedosa que para 1997 se proponía por primera vez en relación a las revisiones de gabinete.

Era falso que la corrección de la situación fiscal de los contribuyentes sujetos a revisiones de gabinete, que por primera vez se proponía a partir de 1997, con atención ya ocurriera en las visitas domiciliarias, por lo que la motivación de esta reforma fue falsa.

Corrobora lo anterior el hecho de que, un año después, el 1 de enero de 1998, se reformó el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que reglamenta las visitas domiciliarias, para por primera vez disponer:

“ARTICULO 46. La visita en el domicilio fiscal se desarrollara conforme a las siguientes reglas:

...

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y ENTRE ESTA Y EL ACTA FINAL, DEBERAN TRANSCURRIR VEINTE DIAS, DURANTE LOS CUALES EL CONTRIBUYENTE PODRÁ... OPTAR POR CORREGIR SU SITUACION FISCAL. Cuando se trate de más de un ejercicio

revisado o fracción de este, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días”.

Antes del 1 de enero de 1998, no se contemplaba la “corrección” de la situación fiscal durante las visitas domiciliarias, por lo que quienes supuestamente “corrigieron” su situación fiscal con anterioridad, a dicha fecha fueron sorprendidos y engañados por la autoridad.³⁷

El 1 de enero de 1999, se volvió a reformar el segundo párrafo de la fracción IV del citado artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, para finalmente disponer:

“ARTÍCULO 46...

...

IV....

Quando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignaran en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y ENTRE ESTA Y EL ACTA FINAL, DEBERAN TRANSCURRIR, CUANDO MENOS VEINTE DIAS, DURANTE LOS CUALES EL CONTRIBUYENTE PODRA...

³⁷ PONCE RIVERA, Alejandro, “La Autocorrección Fiscal a través del Desarrollo de Visitas Domiciliarias”, Primera Edición, Ediciones Fiscales ISEF S.A., Mayo, 1993, p. 53.

OPTAR POR CORREGIR SU SITUACION FISCAL. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días”.

Con estas reformas se da la idea falsa de que se otorga al contribuyente revisado, la oportunidad de “corregir” su situación fiscal durante la revisión, lo que es falso, ya que lo que hace, no es “corregir” su situación fiscal, sino PAGAR EN FORMA NO ESPONTANEA las contribuciones adeudadas que la autoridad le determina, junto con sus accesorios.

Afirmar que, cuando un contribuyente PAGA EN FORMA NO ESPONTANEA durante una revisión las contribuciones adeudadas que la autoridad le da a conocer en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, esta “corrigiendo” su situación fiscal, equivale al absurdo de decir que cuando un particular paga a otro una deuda civil, está corrigiendo su situación económica.

Una cosa es “corregir” y otra muy diferente es PAGAR EN FORMA NO ESPONTANEA. Sin embargo, en el Código Fiscal de la Federación, probablemente por los efectos psicológicos que se producen, que han de estar estudiados por profesionales de la materia, en lugar de utilizar la expresión “PAGAR EN FORMA NO ESPONTANEA”, que puede resultar chocante, molesta y dolorosa para los contribuyentes, emplea la expresión “corregir” su situación fiscal, que despierta gratitud en quien recibe la oportunidad de “corregirse”, para volver a ser bueno y quedar limpio, sin mancha.

No es lo mismo que me condenen como culpable, y que me exijan que PAGUE EN FORMA NO ESPONTANEA, a que amablemente me den la

oportunidad de “corregir mi situación fiscal”. En el primer caso me siento agredido, y puedo rebelarme y oponerme al cobro; en cambio, en el segundo caso, experimento simpatía y gratitud por quien aparentemente me está brindando la facilidad de “corregirme”, ilusionándome con una segunda oportunidad para volver a empezar limpio, sin mancha, prometiéndome falsamente que si me corrijo, “borrón y cuenta nueva”.

El impacto psicológico es diferente en uno y otro caso, y de ahí que el legislador y la autoridad, traten de ocultar un auténtico pago no espontáneo, disfrazándolo como una supuesta “corrección de la situación fiscal”, esto último que no es.

“Corregir” significa “quitar los errores, enmendarse”. Por tanto, si un contribuyente “corrige” su situación fiscal, eso significa que ha quitado sus errores, que éstos ya no existen, y que se ha enmendado, aclarando que “Enmendar” significa “quitar defectos o errores”, por lo que un contribuyente “corregido” ya no tiene defectos o errores fiscales.

Si el contribuyente que “corrige su situación fiscal”, ha quitado sus errores y defectos fiscales, ¿Por qué motivo se le sanciona con una multa?

Si es verdad que el contribuyente se ha corregido y enmendado, y que ya no tiene defectos o errores fiscales, lo lógico, correcto y justo es que no se le sancione con una multa porque, ¿Cómo puede justificarse el sancionar con una multa a quien ya no tiene errores ni defectos fiscales?

El antepenúltimo párrafo del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, dispone:

“Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76.

Se presentará declaración complementaria conforme a lo previsto por el quinto párrafo del artículo 144 de este Código, caso en el cual se pagará la multa que corresponda, calculada sobre la parte consentida de la resolución y disminuida en los términos del séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento.”

Para que en verdad se trate de una “corrección de la situación fiscal”, es menester realizar estas reformas:

A. Reformar el antepenúltimo párrafo del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, para que disponga:

“Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas, especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76, A MENOS QUE EL CONTRIBUYENTE PRESENTE DICHAS DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS, CORRIENDO SU SITUACION FISCAL EN LA FORMA Y DENTRO DE LOS PLAZOS PREVISTOS EN LOS ARTICULOS 46 Y 48 DEL Código Fiscal de la Federación, CASO EN EL CUAL NO SE PAGARAN LAS REFERIDAS MULTAS”.

B. Adicionar un párrafo a la fracción VIII del artículo 48 y a la fracción II del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en el que se consigne:

“SI EL CONTRIBUYENTE CORRIGE SU SITUACION FISCAL EN LOS TERMINOS DE ESTE ARTICULO, NO SE HARÁ ACREEDOR A MULTA ALGUNA”.

C. Reformar el primer párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, para que disponga:

“ARTICULO 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales, cuando se hayan incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito, O CUANDO EL CONTRIBUYENTE CORRIJA SU SITUACION FISCAL EN LA FORMA Y DENTRO DE LOS PLAZOS PREVISTOS EN LOS ARTICULOS 46 Y 48 DEL Código Fiscal de la Federación”.

Mientras no se realicen estas reformas y adiciones, lo de la “CORRECCIÓN de la situación fiscal” es un juego de palabras, que se utiliza para engañar e impactar psicológicamente a los contribuyentes que no cuentan con adecuada asesoría fiscal, legal y penal, forzándolos a que PAGUEN EN FORMA NO ESPONTANEA las contribuciones adeudadas determinadas por la autoridad, de tal manera que realizado dicho PAGO NO ESPONTANEO todavía sientan gratitud por haberseles permitido efectuarlo.

La falsedad de la supuesta “CORRECCION DE LA SITUACION FISCAL” es más evidente, por el hecho de que la forma de corrección, en el caso de que la autoridad presente querrela por la probable comisión de delitos fiscales, en lugar de desaparecer su comisión, constituye prueba plena de los mismos, como lo han constatado en carne propia múltiples contribuyentes, que en su afán de corregir su situación fiscal durante las revisiones, han PAGADO EN FORMA NO ESPONTANEA las contribuciones adeudadas mediante la

presentación de la forma de corrección, para encontrarse posteriormente con la sorpresa de que las autoridades han presentado querrela, ofreciendo como prueba fundamental dicha forma de corrección presentada por ellos, que es indiscutible, y que permite que a través de procesos sumarios se les condene como culpables, al carecer de defensa los contribuyentes que en una forma de corrección expresamente y bajo su firma reconocen, por ejemplo, que originalmente declararon ingresos menores a los realmente obtenidos, o que efectuaron deducciones falsas.

Se han dado casos en los cuales la Administración Local de Auditoría Fiscal ya turno el expediente de la visita domiciliaria a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, con la propuesta de que el asunto sea penal; que ésta ya lo turno a la Procuraduría Fiscal de la Federación con la misma propuesta; que ésta última ya presente la querrela ante la PGR; la cual ya consignó su averiguación previa ante el juez; quien ya libró la orden de aprehensión; y que después de ocurrido lo anterior, se suspenda la ejecución de dicha orden de aprehensión, en espera de que la Administración Local de Auditoría Fiscal consiga que el contribuyente revisado “corrija su situación fiscal” mediante la presentación de la forma respectiva, a fin de que la autoridad pueda exhibir dicha forma de corrección como prueba ante el juez, hecho lo cual ya se cumplimenta la orden de aprehensión, pero sin que el contribuyente acusado pueda defenderse al existir en el proceso la forma de corrección firmada con su puño y letra, en la cual reconoció que omitió ingresos, o que efectuó deducciones falsas, etc. Documento que hará prueba plena, pues “ante confesión de parte, relevo de prueba”.

Por ello la “corrección de la situación fiscal” no es tan inofensiva ni tan benéfica como se aparenta, pues en el caso de que la autoridad lo decida, la forma de corrección puede ser la prueba que hunda al contribuyente acusado de delitos fiscales.

En el penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, antes reproducido, se indica que NO SE FORMULARÁ QUERRELLA SI QUIEN hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido, LO ENTERA ESPONTANEAMENTE, con sus recargos y actualización ANTES DE QUE la autoridad descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, motivo por el cual el pago que efectúa el contribuyente durante una revisión, después de levantada la última acta parcial o de notificado el oficio de observaciones, a través de la forma de corrección de su situación fiscal, no es un pago espontáneo, por lo que la autoridad puede formular querrela en contra de dicho contribuyente “corregido”, y la misma será procedente.

3.1.2. DECLARACIÓN DE PERJUICIO.

El artículo 92 fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece el segundo requisito para la procedencia penal por delitos fiscales, siendo este el que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio tratándose del delito de contrabando o del apoderamiento de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, esta declaratoria también resulta necesaria tratándose de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos pero que requieran permiso de autoridad competente o bien, que se trate de mercancías de tráfico prohibido.

3.2. CASOS DE SOBRESERIMIENTO DE LOS DELITOS FISCALES.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación indica que los procesos por los delitos fiscales indicados en ese mismo numeral se sobreseerán a

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

Lo anterior es una prueba clara del poder que la ley otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues, aún y cuando el artículo 298 del Código Federal de Procedimientos Penales, tratándose de delitos fiscales, basta que la Secretaría mencionada realice la petición referida al Juez Penal del conocimiento para que se sobresea el proceso correspondiente.

Sin embargo, para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realice la petición anterior, será necesario que el procesado pague las contribuciones originadas por los hechos imputados, con esto nos damos cuenta que no resulta nada fácil conseguir la petición que comentamos, esto es así considerando que hay muchos casos parecidos al que a continuación se hace referencia.

Un médico fue sujeto de una revisión de gabinete por el ejercicio 2005, la autoridad verificó que los ingresos que declaró coincidían con los recibos de honorarios que había expedido, sin embargo, la autoridad fiscalizadora giró oficio a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores para que ésta le informara respecto de todas las cuentas bancarias que hubiera a nombre del contribuyente revisado; sólo se reportó una cuenta abierta a nombre del contribuyente, misma en la que aparecían depósitos mensuales en cantidad promedio de \$8,000.00, cada mes, la autoridad estimó que dichos depósitos eran ingresos y que éstos no habían sido declarados para efectos del Impuesto

Sobre la Renta, el contribuyente por su parte hizo saber a la autoridad fiscal que tales depósitos no constituían ingresos en atención a que se trataban de depósitos que él mismo hacía para amortizar un crédito hipotecario que le había otorgado el banco al que pertenecía la cuenta, ofreciendo como prueba el contrato de crédito hipotecario en el que constaba que los pagos para amortizar el crédito correspondiente se harían mediante depósitos mensuales en la cuenta mencionada en el mismo contrato.

A pesar de lo anterior, la autoridad fiscal determinó que lo único que el contribuyente probaba con el contrato de crédito hipotecario era que, efectivamente había un contrato celebrado entre el contribuyente y el banco, que los depósitos para amortizar el crédito se harían a la cuenta mencionada en dicho contrato, pero que en ningún momento el contribuyente acreditaba que los depósitos mensuales que reflejaban los estados de cuenta realmente hayan sido destinados a cubrir el crédito hipotecario mencionado, por lo que, en consecuencia, la autoridad procedió a estimarlos como ingresos.

En el caso anterior, es evidente que la autoridad fiscal en cualquier momento podría decir que el contribuyente consignó en su declaración ingresos acumulables a los realmente obtenidos, teniendo la facultad de presentar, incluso antes de que concluya la revisión efectuada, querrela ante el Ministerio Público Federal por el delito que señalamos y que se considera como equiparable a la defraudación fiscal, lo interesante en este ejemplo radica en lo siguiente.

Suponiendo que la autoridad fiscal, decida presentar la querrela correspondiente antes de que la revisión practicada al contribuyente concluya, los hechos narrados en la demanda radicarían en que el la declaración, el contribuyente consignó ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos en atención a que se encontró una cuenta abierta a su nombre en la

que aparecen depósitos mensuales en el ejercicio 2005, mismos que en cantidad total ascienden a la cantidad de \$60,000.00, el crédito fiscal determinado por la autoridad fiscal, en el que se calcule el impuesto omitido, su actualización, los recargos y las multas correspondientes sería por una cantidad aproximada de \$250,000.00, ahora bien, la determinación por parte de la autoridad fiscal, constituye una mera apreciación subjetiva que no se encuentra firme, en atención a que, el contribuyente a través de los medios de defensa que la ley le otorga puede combatir dicha determinación.

De lo anterior nos surgen las siguientes interrogantes:

¿Se trata realmente de hechos constitutivos de delito si en el procedimiento de revisión al contribuyente no se le ha otorgado el derecho que tiene a presentar pruebas para acreditar que las cantidades depositadas no son ingresos?

¿No sería mejor que la ley estableciera que la querrela se presente después de haberse otorgado al contribuyente el derecho de aportar pruebas en el procedimiento de revisión?

En efecto, consideramos que la ley es bastante dura por lo siguiente.

Una persona que haya sido condenada por un monto defraudado de cincuenta pesos, tiene la misma posibilidad de ser sancionado con una pena de hasta de tres años que una persona cuyo monto defraudado ascienda a la cantidad de un millón doscientos mil pesos, luego entonces, si las personas que se dan de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, no saben cómo llevar una contabilidad y mucho menos cómo calcular sus impuestos, tienen que confiar en un contador, mismo que puede tener errores al momento de asentar los registros contables y al presentar las declaraciones, por lo cual, toda persona que se da de alta para efectos fiscales de entrada podría considerarse un delincuente en potencia.

Lo anterior, por exagerado que parezca así es, y no nos sorprenda que un Juez de lo penal dicte un auto de formal prisión por el delito de defraudación fiscal o por uno de sus equiparables, en un caso como el que comentamos en líneas anteriores y sí el contribuyente no ejerció medio de defensa alguno por no contar con los medios económicos para contratar a un abogado fiscalista que lo asesorara, o bien que resulte que su asunto se haya tramitado por un Magistrado que la mayor parte de su carrera la hizo en el Servicio de Administración Tributaria y que no pierde la oportunidad para darle la razón a la autoridad fiscal, resulta sumamente injusto que en el procedimiento penal la manera en que su procedimiento se sobresea es que la autoridad fiscal solicite el sobreseimiento pero que primero se tengan que cubrir el crédito

CAPÍTULO IV. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS EQUIPARABLES

El delito de defraudación fiscal se encuentra tipificado en el primer párrafo del art. 108 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.”³⁸

³⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Vigésima Quinta Edición, Ed. ISEF, 2010, p. 184.

El cuerpo del delito en este ilícito penal está constituido fundamentalmente por los elementos externos del engaño o del aprovechamiento de errores y, además de la omisión de pago de una contribución, o la obtención de un beneficio indebido.

En efecto, para que se cometa este delito, es necesario que el delinciente realice una de estas conductas, o ambas:

- A. Que engañe a las autoridades;
- B. Que se aproveche de errores de la autoridad.

Atendiendo a su concepto, entraña siempre como característica muy propia del mismo, el dolo, (ánimo doloso del sujeto activo del delito) es decir, tener el conocimiento y la voluntad de producir las consecuencias consistentes en la omisión del pago de una contribución o en la obtención de un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando errores. Por tanto, el delito no puede ser nunca culposo, porque siempre debe haber un acto intencional, reflexivo y autoexhortativo para cometerlo.

Por consecuencia, tampoco se puede cometer por la mera omisión de un pago fiscal o el exclusivo incumplimiento de pago de un convenio en materia tributaria.

Al efecto, citamos a continuación la siguiente tesis

DEFRAUDACION FISCAL. NO SE CONFIGURA EL ENGAÑO POR EL INCUMPLIMIENTO A UN CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES. El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante “el uso de engaños o aprovechamiento de errores”, elemento que no se configura por el solo hecho de que el quejoso omita el cumplimiento al convenio de pago a que voluntariamente se había comprometido, pues no

puede considerarse que ese incumplimiento por sí solo constituya un engaño, entendiéndose por este, según lo define el diccionario de la lengua española “ falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre” ; ya que tal actitud no implica una falta de verdad sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado, sin que dicha omisión sea suficiente para tener por colmado el elemento de referencia, pues así lo ha determinado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación del rubro y texto siguientes: “DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA. La defraudación fiscal mediante el engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión”.. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 196/2001.29 de mayo de 2001. Unanimidad de votos ponente: Pedro Fernando reyes colín. Secretaria: Karla Gisel Martínez.³⁹

4.1. ENGAÑOS PREVISTOS LEGALMENTE

Los engaños a las autoridades son muy variados, y probablemente no hay límite en su enumeración. Bajo esta premisa, mencionamos algunos engaños que se contemplan en la ley, y que pueden llevar a que se configure la comisión de este delito, aclarando que tal enumeración no es limitativa, sino enunciativa, pues sólo persigue señalar algunos engaños que se encuentran mencionados en el artículo 75, fracción II, incisos a), b), c) y d), del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

³⁹ Semanario Judicial y su Gaceta, Tomo XV, Novena Época, p. 1108

“II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido”.⁴⁰

En estos casos el contribuyente engaña a la autoridad y puede configurarse el delito de defraudación fiscal, independientemente que estos supuestos estén dentro del capítulo de infracciones y no del que corresponde a delitos fiscales dentro del Código Fiscal de la Federación. Por eso, nunca deben usarse documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes; no deben utilizarse, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de terceros para deducir su importe o para acreditar contribuciones trasladadas; no deben llevarse dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, ni dos o más libros similares con distinto contenido.

4.2. APROVECHARSE DE ERRORES DE LA AUTORIDAD

Para que se configure este delito, la otra conducta que puede desplegar el delincuente es aprovecharse de errores de la autoridad.

⁴⁰ IDEM. p.75-76.

“Cuando una autoridad incurra en un error, el contribuyente no debe aprovecharlo, pues podría incurrir en este delito, por lo que lo conveniente es cooperar con ella para que salga de su error”.⁴¹

Por ejemplo, un contribuyente solicita la devolución de \$ 50,000.00, y la autoridad, dentro del plazo legal le notifica la autorización de ella, con la salvedad de que la devolución autorizada asciende a \$500,000.00. Obviamente la autoridad ha incurrido en un error, por lo que el contribuyente debe sacarla del mismo, informándole que la cantidad cuya devolución solicitó es de \$ 50,000.00 y no de la exagerada cifra autorizada, lo que debe hacer por honradez, pero también para no incurrir en este delito.

En este ejemplo, si el contribuyente se aprovecha del error de la autoridad, y cobra la devolución autorizada en cifra de \$500,000.00, incurrirá en este delito, al haberse aprovechado de un error de la autoridad y haber obtenido un beneficio indebido con perjuicio del fisco, consistente en cobrar una devolución en cantidad mayor de la que correspondía.

4.3. RESULTADO QUE DEBE PRODUCIRSE

Para que se configure este delito, no basta con la realización de la conducta delictiva, ya que es necesario que se produzca uno de estos resultados, o ambos:

- A. Que se omita total o parcialmente el pago de contribuciones; y/o
- B. Que se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco.

⁴¹ PONCE RIVERA, Alejandro. Nueva Responsabilidad Fiscal Penal, Ed. ISEF, 1ª edición, México, 1999, p. 108.

4.4. OMITIR TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE CONTRIBUCIONES

“En este caso, debido a los engaños a la autoridad, o al aprovechamiento de sus errores el contribuyente omitió total o parcialmente el pago de contribuciones ya que no realizó pago alguno, o lo efectuó en cantidad menor de la debida”.⁴²

Por ello, es importante que el contribuyente constate que las contribuciones a su cargo la paga en las cantidades correctas.

En el caso de contribuciones que no se causan por ejercicios fiscales, sino que se generan por operaciones o actividades aisladas o esporádicas, si no se efectúa el pago definitivo o se realiza en cantidad menor de la debida, puede configurarse este delito, con el requisito de que la omisión total o parcial SEA EL RESULTADO DE ENGAÑAR A LA AUTORIDAD, O DE APROVECHARSE DE SUS ERRORES, porque si no se engañó a la autoridad, ni se aprovecharon sus errores, aunque haya omisión total o parcial de contribuciones, por no haberse hecho el pago definitivo o haberse realizado en cantidad menor de la debida, no se configura este delito.

“En el caso de contribuciones que se causan por ejercicios fiscales, si en la declaración del ejercicio se omite total o parcialmente el pago de contribuciones, puede configurarse este delito, con el requisito de que la omisión total o parcial SEA EL RESULTADO DE ENGAÑAR A LA AUTORIDAD, O DE APROVECHARSE DE SUS ERRORES, porque si no se engañó a la autoridad ni se aprovecharon sus errores, aunque haya omisión total o parcial de contribuciones en la declaración del ejercicio, no se configura este delito”.⁴³

⁴² PONCE RIVERA, Alejandro. Nueva Responsabilidad Fiscal Penal, Ed. ISEF, 1ª edición, México, 1999, p.108.

⁴³ IDEM. p. 109.

Lo mismo sucede en el caso de contribuciones que se causan por ejercicios fiscales, si no se efectúa un pago provisional o se realiza en cantidad menor de la debida, puede configurarse este delito, con el requisito de que la omisión total o parcial SEA EL RESULTADO DE ENGAÑAR A LA AUTORIDAD, O DE APROVECHARSE DE SUS ERRORES, pero si no se engañó a la autoridad, ni se aprovecharon sus errores, no existirá delito, aunque haya omisión total o parcial de contribuciones.

En la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para 1997, el Ejecutivo manifestó que "... se considera por primera vez como figura delictiva, la defraudación que tenga por objeto el omitir total o parcialmente el pago provisional de alguna contribución. Ello porque se trata de una verdadera laguna legal en la que evidentemente concurren todos los elementos de lo que hoy conocemos como delito, incluyendo por supuesto el daño derivado de la falta de oportunidad en la recaudación de las contribuciones, sin que tal conducta tuviere reservada sanción alguna, con el pernicioso efecto de favorecer el pago extemporáneo.

"Para que se configure este delito, no basta con que se acredite la omisión total o parcial del pago provisional, como se dio a entender en la exposición de motivos reproducida, ya que es menester que se compruebe que el contribuyente engañó a la autoridad, o que se aprovechó de sus errores, pues si no se demuestra lo anterior, aunque se omita total o parcialmente el pago provisional de contribuciones, NO SE CONFIGURA ESTE DELITO, porque NO ES DELINCUENTE QUIEN NO TIENE CAPACIDAD DE PAGO, SINO QUIEN ACTUA CON DOLO O MALA FE, ENGAÑANDO A LA AUTORIDAD, O APROVECHÁNDOSE DE SUS ERRORES".⁴⁴

Si un contribuyente usa documentos verdaderos, expide comprobantes por las actividades que realiza, asienta datos verdaderos en sus sistemas y

⁴⁴ IBIDEM.

registros contables, y elabora correctamente la declaración de pago provisional, pero no la presenta por su falta de capacidad de pago, lo que es frecuente en esta época de recesión y escasez de dinero, y posteriormente la autoridad le revisa sus pagos provisionales, descubriendo lo antes expresado, no puede ni debe formularse querrela por la probable comisión de este delito, ya que es inexistente, al no haber engaño a la autoridad, ni aprovechamiento de sus errores, requisito indispensable para que se configure el mismo.

Quienes tienen incapacidad de pago deben cuidar su conducta, pues si bien dicha incapacidad o insolvencia económica no es delito, si puede angustiar al contribuyente, quien si no cuenta con una asesoría fiscal legal adecuada, por miedo e ignorancia puede adoptar decisiones equivocadas que sí sean delictivas, incurriendo en este delito, pero no por no pagar las contribuciones a su cargo, sino por indebidamente tratar de engañar a la autoridad, lo que puede evitarse si se cuenta con una adecuada asesoría fiscal legal.

“Engañar a la autoridad es síntoma de que no se cuenta con adecuada asesoría fiscal legal y, en esta época, de grave incapacidad de pago de la mayoría de contribuyentes, la asesoría fiscal legal es más importante incluso que la contable, porque su carencia puede llevar al contribuyente a salirse por la puerta falsa de la defraudación fiscal, lo que en lugar de solucionar su problema, lo agravará degenerándolo en un problema fiscal penal, lo que debe evitarse.”⁴⁵

La “omisión total o parcial de contribuciones”, es un resultado totalmente distinto de la “obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, por lo que es falso que uno implique al otro, o que uno sea consecuencia del otro, pues ambos resultados son independientes entre sí.

⁴⁵ PONCE RIVERA, Alejandro. Nueva Responsabilidad Fiscal Penal, Ed. ISEF, 1ª edición, México, 1999, p. 111.

La “omisión total o parcial de contribuciones”, no provoca que el contribuyente “obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, y un contribuyente no “obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal” por haber omitido total o parcialmente el pago de contribuciones.

Lo más grave es que esta confusión es provocada por la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyos funcionarios debieran ser expertos en cuestiones fiscales, ya que en la querrela presentada por la Procuraduría Fiscal de la Federación se utilizan como sinónimas las expresiones “omitir total o parcialmente el pago de contribuciones” y “obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, dándose a entender que siempre que sucede lo primero necesariamente ocurre lo segundo, pues esto último es consecuencia de lo primero, por lo que ambas situaciones se implican recíprocamente, lo que es falso.

Si una cuestión tan simple, como distinguir entre “omitir total o parcialmente el pago de contribuciones” y “obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, no se realiza correctamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las querrelas que presenta por este delito, arrastrando en su error a la Procuraduría General de la República, la que lo transmite a los secretarios y jueces a través de su pliego de consignación, quienes lo ratifican e incluyen en sus autos de formal prisión y sentencias condenatorias, QUEDA CLARA LA INSEGURIDAD JURÍDICA EN QUE SE ENCUENTRAN LOS INCULPADOS, PROCESADOS Y SENTENCIADOS POR ESTE DELITO, ya que son querellados, investigados, consignados, procesados y condenados, por funcionarios que ni siquiera distinguen entre “omitir total o parcialmente el pago de contribuciones” y “obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, que es una cuestión elemental por lo que su conocimiento y comprensión acerca de cuestiones más complejas y elevadas relacionadas con dicho delito, es aún más cuestionable.

Por ello, en una querrela, en un pliego de consignación, en un auto de formal prisión o en una sentencia condenatoria, correctamente puede consignarse, por ejemplo, que “el contribuyente, con uso de engaños, realizó una compensación indebida, a la que no tenía derecho, OBTENIENDO UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL”, o que “el contribuyente, aprovechándose de errores de la autoridad, obtuvo y cobró una devolución en cantidad mayor de la que correspondía, OBTENIENDO UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL”, etc., pues en estos casos, efectivamente se “OBTUVO UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL”.

Para no incurrir en la comisión de este delito, es necesario no tramitar ni obtener devoluciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda, ni realizar acreditamientos o compensaciones indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda, pues en estos casos se produce el resultado exigido en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, consistente en obtener “...un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.

Con base en lo expresado, se concluye que el delito de defraudación fiscal, se configura en estos casos ya sea a través de engaños o aprovechamiento de errores:

- a) Se omite totalmente el pago de contribuciones.
- b) Se omite parcialmente el pago de contribuciones.
- c) Se obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho.

- d) Se obtiene una devolución en cantidad mayor de la que corresponda.
- e) Se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho.
- f) Se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda.
- g) Se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho.
- h) Se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda.

4.5. ELEMENTOS DEL DELITO GENÉRICO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.5.1. SUJETO PASIVO DEL DELITO.

El sujeto pasivo del delito de defraudación fiscal lo es el fisco federal, en perjuicio del cual se comete. Aquí es importante mencionar que la doctrina del Derecho Fiscal dice que en la relación jurídica del Estado con el contribuyente, el primero de ellos será siempre considerado como sujeto activo, pues es el Estado el que crea las leyes que contemplan los diferentes impuestos que deben pagarse para sufragar el gasto público, por su parte el contribuyente, sujeto pasivo, deberá cumplir con el pago de las contribuciones en los términos que señalen las leyes correspondientes.

Tratándose de delitos fiscales, como ya vimos, el sujeto pasivo será el Fisco Federal y el sujeto activo la persona que comete el delito fiscal de que se trate.

4.5.2. SUJETO ACTIVO DEL DELITO.

El sujeto activo del delito de defraudación fiscal es el contribuyente registrado ante el fisco federal que lo comete. Hacemos énfasis en el hecho de que el sujeto activo en el delito de defraudación fiscal debe estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, pues el contenido del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación así nos lo indica, lo cual nos indica que la Ley trata inequitativamente a dos personas que realizan una actividad económica, es decir, que les proporciona un ingreso, sin embargo el que se inscribe en el Registro Federal de Contribuyentes es el que podrá incurrir más fácil en el delito de defraudación fiscal, caso que resulta difícil para el que no se inscribió al citado registro.

En efecto, mientras la persona que se inscribió en el Registro Federal de Contribuyentes quedará obligado a proporcionar todos sus datos al fisco, quedará obligado a llevar contabilidad, presentar declaraciones mensuales de pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta y mensuales definitivos de Impuesto al Valor Agregado, anuales de los dos impuestos y una serie de requisitos que muchas veces los profesionales de la materia contable y fiscal se dan cuenta que casi son imposibles de cumplir.

Derivado de lo anterior, cuando una autoridad fiscal realiza una visita domiciliaria al contribuyente para verificar el cumplimiento que ha dado a las disposiciones fiscales, dicha revisión en la mayoría de los casos concluye con una resolución por la que determina que el contribuyente omitió acumular algún ingreso, por lo que la autoridad emite una liquidación en la que, sumando los

recargos, multas y actualizaciones arrojan cantidades realmente exageradas y que son totalmente desproporcionadas con los ingresos del contribuyente, por lo que éste no las podría pagar ni con diez años de trabajo duro, por lo que el Fisco le embargará lo que tenga de patrimonio, le congelará sus cuentas bancarias o le clausurará el negocio; además de lo anterior, no nos sorprendamos de que también decida formular querrela por la comisión del delito de defraudación fiscal.

Por otra parte, la persona que no se dio de alta en el Registro Federal de Contribuyentes en ningún momento tendrá que pasar por el calvario que sufrirá la persona que sí lo hizo.

Lo anterior nos lleva a las siguientes interrogantes

¿Hasta cuándo el Estado tomará medidas serias para fiscalizar a todas las personas que se encuentran en la informalidad?

¿Entenderá algún día que acosar y sangrar siempre a los mismos contribuyentes cautivos lo único que trae como consecuencia es el cierre de fuentes económicas y laborales en nuestro país?

¿Es justo que sólo los contribuyentes registrados ante el fisco vivan en la preocupación de que cualquier momento se les puede fincar responsabilidades por un delito fiscal mientras que los que viven en la informalidad no tienen que preocuparse por ello?

Se dejan esas reflexiones para los lectores del presente trabajo.

4.5.3. BIEN PROTEGIDO POR EL DELITO.

El bien protegido por el delito de defraudación fiscal, es el pago correcto de las contribuciones y la veracidad de los contribuyentes ante el fisco.

Algunos tratadistas opinan que el bien jurídico protegido es el sistema de tributación. Y por otra parte, en el artículo 108 que nos ocupa y en tesis Jurisprudencias, se afirma que el bien protegido es el patrimonio del Fisco o del Estado.

4.6. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL COMO DELITO INTENCIONAL.

El delito de defraudación fiscal es un delito doloso o intencional, y por lo mismo no culposo, se trata de un dolo que se produce en forma directa (ya que en este último hay la aceptación de un posible resultado).

El elemento del dolo en el delito, es un elemento subjetivo, de acuerdo a la sistemática finalista que propone que el tipo está integrado por elementos objetivos y subjetivos (dentro de esta se encuentra la culpabilidad: dolo o culpa).

4.7. ELEMENTO DE LA CONDUCTA TIPICA DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL MEDIANTE EL ENGAÑO.

Es un delito de acción mediante el engaño. Animo doloso que se exterioriza “mediante el engaño”, entendiéndose por este, según lo define el diccionario de la real academia española de la lengua: “engaño. 1 .m. acción y efecto de engañar. 2. m. falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre”.

Derivado de la definición anterior, el delito es de acción porque el engaño es la acción y el efecto de engañar. En primer término, diremos que en el primer párrafo, del artículo 108 que nos ocupa, el delito de defraudación fiscal, se puede cometer mediante el elemento: “ engaños”, o bien, hay alternancia, por razón del otro elemento: “ aprovechamiento de errores”, pues son dos elementos diferentes, y que por lo mismo, pueden llegar a integrar dos tipos distintos del delito de defraudación fiscal, y que no pueden ser tipos compatibles para una misma configuración o hipótesis delictiva, debido a que la ley utiliza la letra “o” como conjunción disyuntiva, que denota alternativa o contraposición.

Lo anterior, no impide, claro está, que se puedan configurar dos tipos de delitos de defraudación cometidos por un mismo sujeto, pero mediante hechos o actos diferentes. Por consecuencia, hay delitos de defraudación por actos o hechos de engaños, o delito de defraudación por aprovechamiento de errores tal como se desprende de la siguiente tesis:

Novena época

Instancia: tribunal colegiado del vigésimo circuito

Fuente: semanario judicial de la federación y su gaceta

Tomo: XXVII 8p

PAGINA: 1042 AISLADA IUS: 184920

AISLADA IUS: 184920

DEFRAUDACION FISCAL. EL DELITO PREVISTO EN EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CONTIENE VARIAS HIPOTESIS DELICTIVAS DISTINTAS ENTRE SÌ.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal. Ahora bien, de la simple interpretación

gramatical del invocado precepto, es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, pues es sabido que por regla gramatical, la letra “o” y la diversa “y” la diversa “u” que la sustituye, es disyuntiva, y no copulativa o conjuntiva, como lo sería la letra “y”; en consecuencia, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras; de lo contrario, se estaría recalificando la conducta. De ahí que si el tribunal responsable, para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal consideró tales conductas como una sola, es clara la inexacta aplicación de la ley y evidente la violación de la legalidad de la seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación, previstas por los artículos 14 y 16 Constitucionales, en perjuicio de la quejosa.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO SEPTIMO CIRCUITO
Amparo directo 132/2002.9 de octubre de 2002 unanimidad de votos. Ponente: José Manuel rodríguez puerto. Secretario: Ignacio Ojeda cárdenas.

4.8. ELEMENTO DE LA CONDUCTA TÍPICA DEL DELITO; TAMBIÉN PUEDE SER UN DELITO DE ACCIÓN DEL ERROR.

Según la figura delictiva que nos ocupa, el ánimo doloso que supuestamente se exterioriza mediante el aprovechamiento del error por parte del acusado, pero atribuible el error a la autoridad fiscal, y por lo mismo, no del error del propio contribuyente. Porque si fuera error del contribuyente en pago de más, no se lo devolverían de oficio. En pago de más, no se lo devolverían de oficio. En pago de menos, se lo cobrarían de oficio. En pago de menos, se lo cobrarían de inmediato con accesorios a través del procedimiento de ejecución. Y así, teniendo en cuenta el concepto genérico de error que nos da el diccionario Esencial Santillana de la lengua española:

“Concepto o juicio falso o equivocado”⁴⁶, por tanto, siendo pues, una acción de error de la autoridad fiscal, supuestamente aprovechada por el sujeto activo del delito de defraudación, quien lo comete también mediante una acción, al actuar u obrar en consecuencia, por virtud del error previo de la autoridad, aprovechándolo para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, mediante la elaboración de declaraciones de pago, omitiendo totalmente el pago que debió hacerse, o haciéndolo en menor cantidad por la que debió cubrirse. Todo por virtud del error de la autoridad, que el sujeto activo del delito, obra en consecuencia, realizando indiscutiblemente actos para aprovechar, fructificar o cultivar el error. Aconteciendo solo por excepción, se pueda cometer por una omisión, en aprovechamiento del error, pero sin tener que realizar un solo acto, de tal manera que el error lo arregle todo en beneficio del sujeto activo del delito. Por otra parte, y continuando con el elemento que nos ocupa de:”aprovechamiento de errores”, opinamos que es un barbaridad, inconsecuencia o absurdo jurídico insólito del legislador, adoptarlo como uno de los elementos del tipo del delito, sin indicar de qué clase de errores, (se trata ya que hay: errores de cálculo, cobro, calificación, etc. beneficio del contribuyente. Siendo por consecuencia, un elemento en blanco del delito, por imperfecto e incompleto, ya que puede haber infinidad de errores en el actuar de las autoridades fiscales. Además, por simple lógica jurídica, no pueden ser errores o faltas del contribuyente, para que así pueda aprovecharse de su propias faltas, lo cual sería un absurdo, y nunca lo toleraría ni lo debe y puede tolerar el fisco en la vía administrativa, sin previa sanción; sino por el contrario, se trata pues de descuidos del propio fisco, y este como órgano técnico que es, y por lo mismo, sujeto activo más capacitado y poderoso de la relación fiscal, es que tiene a su cargo corregirlos.

⁴⁶ DICCIONARIO ESENCIAL SANTILLANA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Ed. Santillana, España, 1991, p.463.

No obstante, en el precepto que nos ocupa, el legislador, le impone ahora al contribuyente, la obligación hasta vigilar minuciosamente los posibles errores del fisco, para no incurrir igualmente en el nuevo error, de beneficiarse con el mismo error, e incidir en defraudación fiscal. Por tanto, no es ni sano, ni justo, ni mucho menos equitativo, incluir en la figura delictiva, como elemento del tipo penal: “aprovechamiento de errores”, que deben ser del fisco, y hacer indebidamente responsable al contribuyente, quien deba detectar esas faltas en todo momento y señalárselas previamente al fisco, a fin de no incurrir en un posible delito de defraudación fiscal.- ¡hasta qué grado de barbaridades hemos llegado a establecer en la legislación penal fiscal!- lo anterior, atenta contra la libertad y seguridad de los contribuyentes, al instituirse es elemento en el tipo penal de la figura jurídica del delito de defraudación fiscal, a fin de penalizar al contribuyente.

Porque sencillamente, si el contribuyente aprovechó el error, el fisco puede y debe requerir el pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución, o cancelar el beneficio indebido, siendo por tanto, una falta del fisco que no puede ni debe generar delitos en perjuicio de los contribuyentes.

Porque se supone el técnico más capacitado es el fisco, y no se puede hacer recaer la obligación de cuidar sus errores en el contribuyente, quien no es ni tiene porque ser un perfecto técnico en materia fiscal para inclusive advertir y señalar al fisco sus errores.

Consentir el tipo penal como constitucional, en que el contribuyente se aprovecha de un error del fisco para defraudarlo, es un contrasentido, ya que va expresamente en contra del privilegio de presunción de legalidad de los actos y resoluciones del fisco, consagrado en el artículo 68 del código fiscal que dice:

“... los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dicha autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el

afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho...”.

Así, según el delito de defraudación fiscal, el contribuyente, debe hacer caso omiso de la presunción legal y forzosamente detectar el error, porque de lo contrario, incurre en un delito. ¡Qué monstruosidad y qué barbaridad!

Por si lo anterior fuera poco, además, sería relevar al fisco del deber de fundar y motivar sus actos o resoluciones como se lo impone los artículos 14 y 16 constitucionales. Francamente el legislador no supo lo que hizo al configurar esos delitos. ¿O sabe demasiado? ¡Si el fisco cometió errores que soporte sus consecuencias! Ya que los contribuyentes no las deben soportar ilegal e inconstitucionalmente. Con esos delitos, se demuestra el nulo respeto que tiene el legislador al contribuyente como el principal soporte de la existencia del Estado.

En efecto, en virtud de lo anterior consideramos que el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que prevé la comisión del delito de defraudación fiscal bajo el supuesto de “aprovechamiento de errores va en contra de la constitución misma concretamente en lo que respecta al artículo 16 que establece la obligación ineludible de fundar y motivar sus actos.

Así las cosas en todo juicio penal instaurado bajo el supuesto que nos ocupa siempre deberá tomar conciencia el juez que corresponda que no es justo que el contribuyente sea sancionado con una pena persuasiva de libertad por haber aprovechado con conocimiento o sin conocimiento de causa un error cometido por la autoridad fiscal, sobre todo esperamos que esa iluminación llegue a nuestros jueces cuando estén a punto de dictar un auto de formal prisión o una sentencia condenatoria por el delito de merito.

4.9. OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DE PAGAR UNA CONTRIBUCIÓN

Omitir total o parcialmente, el pago de una contribución, bien sea pago provisional, definitivo o del impuesto de todo un ejercicio.

Ahora bien, por lo que respecta al párrafo que va inmediatamente después de la fracción III del artículo del código Fiscal de la Federación reza:

“cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defrauda, la pena será de tres meses a seis años de prisión”.

¿Cómo es posible que no se pueda determinar la cuantía? Cuando el fisco debe tener y tiene todos los medios para determinarla incluyendo las visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, inspecciones y verificaciones. Además, de que deja al contribuyente en estado de inseguridad jurídica, indefensión e imprecisión, al no hacerle del conocimiento la cantidad que supuestamente defraudó. Finalmente, el párrafo que analizamos, se contradice con el espíritu de los últimos párrafos del mismo artículo 108. Que al efecto establecen:

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun

cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales

Con base a lo anterior, la pura omisión de impuestos, no puede tipificar el delito de defraudación fiscal refuerza nuestro criterio la siguiente tesis jurisprudencial:

Tesis de la primera sala:

Séptima época instancia: primera sala

Fuente: semanario judicial de la federación

Tomo: 57 segunda parte

Página: 19

DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA

La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error implica el aprovechamiento del error el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.

Amparo directo 859/72. Arturo Estrada Arvizu. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mario g. rebolledo y Manuel rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo directo 148/72. Ernesto Pansh Eduarda. 10 de septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mario g rebolledo y Manuel rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo directo 6168/71. Guillermo delgadillo Zuleta y Rubén huerta Velasco. 10 den septiembre de 1973. Mayoría de tres votos. Disidente: Mario G. rebolledo y Manuel rivera Silva. La publicación no menciona el nombre del ponente.

4.10. OBTENCIÓN DE UN BENEFICIO INDEBIDO

Ese beneficio consiste en que el contribuyente puede lograr omitir total o parcialmente el pago de una contribución, efectúa una deducción indebida, aprovechar un subsidio, una exención o una devolución. A continuación se cita las siguientes tesis relativas a la diferencia de tipos existentes en el delito de defraudación fiscal genérico y los tipos específicos de defraudación:

IUS. Aislada 216921

Octava época: segundo tribunal colegiado del segundo circuito

Fuente: semanario judicial de la federación

Tomo: XI marzo de 1993 pagina: 256

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE TIPO GENÉRICO Y TIPOS ESPECÍFICOS. SU DIFERENCIA.-DEL TEXTO DE LOS ARTICULOS 108 Y 109 FRACCION I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SE DESPRENDE QUE EL PRIMERO DESCRIBE

El delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del Fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omita parcial o total mente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que

para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que se presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. así, no hay un concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, cuando el medio es el uso de engaños o aprovechamiento de errores y en cambio el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las conductas establecidas, en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta esta descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiaridad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por esta(M.E. Mayer, citando por Luis Jiménez de Asua, en la obra Tratado de Derecho Penal, tomo II, pagina 550), entonces de la comparación de los tipos delictivos a estudio se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el artículo 109 fr5aacion I del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la graveada es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad

derivada precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando ésta consista en una declaración ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.
Amparo directo 5628/92.- Miguel Pizzuto Zamanillo unanimidad de votos.- ponente: Enrique Pérez González.- secretario Fernando Ceja Cuevas. Semanario judicial de la federación y su Gaceta, Octava época, tomo XI, marzo de 1993, Tribunales Colegiados, pagina 256. Nota: sobre el tema tratado se resolvió la denuncia de contradicción número 10372002, por la primera sala.

No. registro: 183,535

Jurisprudencia materia(s): penal

Novena época

Instancia: primera sala

Fuente semanario judicial de la federación y su gaceta

Tomo: XVIII, AGOSTO DE 2003 TESIS: 1ª./J.38/2003

PAGINA: 83

FRAUDE FISCAL GENERICO PREVISTO EN EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDRACION, NO PROCEDE LA SUBSUNCION EN EL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTICULO 109, FRACCION I, DEL PROPIO CODIGO.

DE LO DISPUESTO EN LOS ARTICULOS MENCIONADOS, SE DESPRENDE QUE EL LEGISLADOR ESTABLECIO DOS DELITOS DISTINTOS, CON CARACTERISTICAS Y ELEMENTOS PROPIOS Y DIVERSOS ENTRE SI, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia, de manera que el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del equiparado contenido en el artículo 109,

fracción I del propio Código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por la ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse, mediante alguna otra forma; no obstante que ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio. Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto en que 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, debe estimarse que en el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 el código indicado, no cabe la subsunción o no puede ser absorbido el diverso delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del ordenamiento legal en cita, pues, se reitera, varían los elementos para su integración.

Contradicción de tesis 103/2002-ps. Entre las sustentadas por el segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito y el entonces segundo Tribunal colegiado del segundo Circuito (actualmente Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del propio circuito). 2 de julio de 2003. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Ismael Mancera Patiño.

Tesis de jurisprudencia 38/2003. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de dos de julio de dos mil tres.

4.11. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD

El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, y los delitos equiparables al de defraudación fiscal previstos en el numeral 109 del mismo ordenamiento, tienen las mismas penas y ambos pueden ser calificados.

En los dos casos, se trata de delitos continuados, y por lo mismo, nos colocan en un concurso aparente de normas que se da en el mismo Código fiscal de la Federación, pero que son incompatibles entre sí, y cuya solución, nos la proporcionan sencillamente los artículos 6, 18 y 19 del Código Penal Federal, ya que la misma materia de defraudación fiscal se regula en forma general por el artículo 108, y en forma especial o equiparable, por el artículo 109, ambos del código Fiscal de la Federación, debiendo preferirse la tipificación especial, que desplaza a la general, por así disponerlo el artículo sexto, segundo párrafo, del Código Penal Federal.

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

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

Artículo 18. Existe concurso ideal, cuando con una sola conducta se cometen varios delitos. Existe concurso real, cuando con pluralidad de conductas se cometen varios delitos.

Artículo 19. No hay concurso cuando las conductas constituyen un delito continuado.

4.12. DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADO

En diciembre de 1996, fue reformado el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, para crear el delito de Defraudación Fiscal calificado. Tipificado y reglamentado también por el artículo 108, del Código Fiscal.

Es un tipo de delito clasificado como complemento o complementario. Se tiene que apoyar en la aplicación del tipo básico, como lo es el delito de defraudación genérico, al que no pueden contradecir en sus elementos, sino por el contrario, se le agregan o adhieren como suplemento agravante en sus elementos primarios que lo integran.

Artículo 108.- El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

El inciso b), que nos ocupa, viola además los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, puesto que establece un delito sin tipicidad y por analogía, puesto que el artículo 108, primer párrafo, del Código Fiscal, establece como elementos básicos, fundamentales o primarios de acción de la conducta típica: el uso de engaños ante el fisco y aprovechamiento de errores de el fisco.

Se trata pues de elementos de acción ante el fisco. Y la calificativa consistente en: “Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos”. Es una omisión frente a particulares u otros contribuyentes, y por lo mismo, ajena y extraña a los elementos típicos o fundamentales de “acción” a que antes nos referimos. Por lo que no hay tipo ni delito tipificado en la ley como calificado, y se trata de una pena agravada y por analogía.

- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad Fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar los datos falsos en dichos sistemas o registros.

Ahora bien, por lo que ve a la calificativa consistente en: asentar datos falsos en dichos sistemas o registros. Esto es una forma de engaño, que ya está prevista en el primer párrafo del Artículo 108, como una conducta típica primaria de acción.

Por tanto, en presencia de la supuesta calificativa, se debe estar a la pena más benigna en beneficio del acusado, como lo es la defraudación fiscal

genérica, porque estamos ante la misma conducta típica de engaños ya prevista, y que es un absurdo re tipificar para calificar.

e) Omitir Contribuciones retenidas o recaudadas.

En la siguiente tesis, además de advertir el error de redacción cuando se dice: "... De lo anterior se aprecia que la redacción de el inciso e) del artículo 108 del código en cita, desde un punto de vista gramatical, no es del todo correcta por el uso indebido, en primer plano, del verbo "omitir", sin estar complementado para que cobre función lingüística." También se busca fundamentación en el numeral 109 fracción II que dice: "...Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo, que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado."

Son pues cuatro definiciones: dos como infracción y dos como delito calificado.- ¡Más vale que sobre y no que falte, que barbaridad!- O sea, para legislar para delitos fiscales en México todo se vale. Aunque el contribuyente quede en una situación lamentable, no obstante que es el ciudadano que sostiene al Estado y que es digno de todo respeto, protección y atención jurídica.

Véase la tesis:

Registro No177320

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales colegiados de circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta XXII, Septiembre de 2005

Página: 1446 Tesis: i.6°.p 97 p

Tesis aislada

Materia (s): Penal

DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA MODIFICATIVA DEL DELITO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 108, SEXTO PÁRRAFO, INCISO E), EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 109, FRACCIÓN II, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEBE INTERPRETARSE DE MANERA TELEOLÓGICA, ARMÓNICA Y SISTEMÁTICA.

El artículo 109, fracción II, del código Fiscal de la Federación establece: “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: ... II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.”. Por su parte, el Artículo 108, sexto párrafo, inciso e), del propio ordenamiento dispone: “El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

... e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.”. De la simple lectura de la circunstancia modificativa del tipo penal se advierte que ésta se origina por omitir contribuciones retenidas o recaudadas, mientras que el tipo penal se actualiza por haber retenido o recaudado contribuciones y no enterarlas al fisco federal dentro de los plazos de ley. De lo anterior se aprecia, que la redacción del inciso e) del artículo 108 del código en cita, desde un punto de vista gramatical, no es del todo correcta por el uso indebido, en un primer plano, del verbo “omitir”, sin estar complementado para que cobre función lingüística. Sin embargo, tratándose de una norma que complementa a otra, no puede examinarse una prescindiendo de la otra, tampoco puede soslayarse el contexto normativo al que pertenecen y desde luego, al espíritu del legislador al crear la circunstancia modificativa. Así,

la interpretación gramatical se ve superada por la sistemática, armónica y teleológica que tiene en consideración la configuración del tipo penal, la inclusión de la modificativa para los delitos previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación y los documentos del proceso legislativo que le dieron origen, de los que se desprende que se estableció este nuevo supuesto de calificación del delito de defraudación fiscal y conductas que se le asimilan, cuando los contribuyentes realicen la conducta delictiva respecto de contribuciones retenidas o recaudadas, ya que ello, por sí solo, revela la intención dolosa del sujeto activo y debe ser más reprochable, pues lesiona gravemente al fisco federal. En este sentido, el legislador tomó en consideración una situación específica que rodea a la realización del hecho y que supone especiales condiciones del autor, que deben determinar la modulación de la pena aplicable, por la apreciación de la gravedad de el hecho y la culpabilidad del autor; así, atendiendo a una graduación de determinados elementos del delito y al principio de proporcionalidad de las penas respecto del marco genérico, tomó en consideración elementos objetivos y subjetivos que modulan el injusto y la culpabilidad.

Por lo anterior, debe considerarse, por una parte, que la circunstancia modificativa al tomar en cuenta la naturaleza de la contribución, va dirigida al objeto mismo sobre el que recae la acción u omisión de que trate el tipo penal y, por otra la calificativa se actualiza en cualquiera de las conductas delictivas previstas en los preceptos mencionados y cobrara aplicación, siempre y cuando la acción u omisión recaiga en contribuciones retenidas o recaudadas.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2146/2004.30 de junio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Lara Hernández. Secretaria: Sonia Hernández Orozco. (Los Inciso f) y g) fueron adicionados, D.O.F... De 28 de junio de 2006)

“f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones...”

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

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

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

EL INCULPADO POR DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADO NO TENDRÁ DERECHO DURANTE LA AVERIGUACIÓN PREVIA O EL PROCESO A SER PUESTO EN LIBERTAD PROVISIONAL, PUESTO QUE EL DELITO SE CONSIDERA COMO GRAVE.

El inculpado por delito de defraudación fiscal calificado no tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, puesto que el delito se considera como grave de conformidad con lo dispuesto en los artículos 399 y 194, del Código Federal de procedimientos penales que dicen respectivamente:

(REFORMADO, D.O.F 10 DE ENERO DE 1994)

ARTÍCULO 399.- Todo inculpado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, inmediatamente que lo solicite, si se reúnen los siguientes requisitos:

I.-...

IV.- Que no se trate de alguno de los delitos calificados como graves en el artículo 194.

...”

ARTÍCULO 194.- Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:

VI. Del Código fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

- 1) Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III, segundo párrafo del artículo 104, y
- 2) Defraudación Fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los

rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.

VII....

La tentativa punible de los ilícitos penales mencionados en las fracciones anteriores, también se califica como delito grave.”

4.13. RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES.

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación dispone que son responsables de los delitos fiscales quienes:

“...

- 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.”⁴⁷

Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres a seis años de prisión.

Tratándose de personas morales, que son señalados como probables responsables de la comisión del delito de defraudación fiscal son:

⁴⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Vigésima Quinta Edición, Ed. ISEF, 2010, p. 64.

- Los miembros del consejo de administración o el administrador único; y
- Quienes tengan poder para actos de administración.

Sin embargo, su probable responsabilidad de referencia, no se les imputa por actos de acción, sino por actos de omisión; es decir por no haber impedido la comisión de este delito, pudiendo haberlo hecho, pues tenían facultades para ello. Esto con base y fundamento legal en el artículo 7 del Código Penal Federal, que dispone:

“En los delitos de resultado de material también será atribuible el resultado típico al que omite impedirlo, si este tenía el deber jurídico de evitarlo. En este caso se considera que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente.”

Este delito es:

- Federal
- Especial y de
- Querrela necesaria

La comisión de este delito está considerada como dolosa, pues ninguna persona incurre en engaños o aprovecha errores, por negligencia, descuido o falta de pericia. Estas conductas son producto de una mente activa y una creatividad intensa, es decir de una actitud dolosa.

En virtud de lo anterior, consideramos que un contribuyente al que se le determinan créditos fiscales como consecuencia de una indebida o deficiente asesoría por parte de sus contadores, no puede considerarse un delincuente,

ya que, en ningún momento planeó con dolo el uso de engaños o el aprovechamiento de errores para la omisión total o parcial de contribuciones.

La consumación de este delito es instantánea. Antes, se consumaba al momento de presentar al contribuyente su declaración fiscal en el banco autorizado para ello.

Ahora se consuma en el preciso momento en que el contribuyente hace clic en la tecla de la computadora que utiliza para hacer el pago electrónico de sus contribuciones.

La forma tradicional como se llega a descubrir este delito, es mediante el ejercicio de las facultades de comprobación que tienen las autoridades fiscales, es decir, una visita domiciliaria o revisión de gabinete, misma que se lleva a cabo por la Administración Local de Auditoría Fiscal que corresponda al domicilio del contribuyente.

Sin embargo, existen casos en que se ha detectado la comisión de este delito sin auditoria de ninguna especie, esto es así, cuando la Secretaria de Hacienda y Crédito Público o su órgano desconcentrado, que es el Servicio de Administración Tributaria, cruza información del contribuyente investigado, con otros contribuyentes, u obtiene información de otras instituciones relacionadas con el contribuyente investigado.

Este delito es de resultado, pues su comisión:

- Incrementa el patrimonio del contribuyente; y
- Disminuye el patrimonio del fisco federal

De no existir un resultado en esta figura delictiva, no existirá delito por perseguir, es decir, en el proceso penal correspondiente tendría que acreditarse

el beneficio que obtuvo el contribuyente al hacer uso de engaños o aprovecharse de algún error omitiendo total o parcialmente el pago de alguna contribución y, en consecuencia, que el fisco federal deje de recaudar las contribuciones de acuerdo al artículo 31 fracción IV Constitucional.

4.14. PRESCRIPCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

El delito de defraudación fiscal prescribe en los términos señalados en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente, y si no tiene conocimiento, en 5 años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.”

Es muy importante tener presente el momento en que se consuma el delito de defraudación fiscal, por que será a partir del día siguiente a esta fecha en que empezará a correr el plazo de tres o cinco años para que el Ministerio Público ejerza la acción penal que pueda proceder contra el probable responsable por la comisión de este delito.

Como decíamos en líneas anteriores, si el contribuyente planeo la omisión del pago de los impuestos que le correspondían respecto de algún ejercicio fiscal en específico, el delito se consuma cuando el contribuyente

presenta su declaración anual, de ahí comienza a correr el plazo para la prescripción de dicho delito.

Después de transcurrido el plazo antes citado, se considerará que el delito de defraudación fiscal se ha extinguido legalmente.

Por lo anterior, el Ministerio Público quedará impedido para perseguir este ilícito tributario, y el Juez Penal para sancionarlo.

4.15. DEFRAUDACIÓN FISCAL CALIFICADA

El delito de defraudación fiscal calificada, se encuentra tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“El delito de defraudación fiscal y los previstos en los artículos 109 del Código Fiscal de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos
- b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esta conducta la segunda o posteriores veces.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no les corresponda.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas

- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan
 - g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
- ... ”

La sanción prevista para la defraudación fiscal calificada, se encuentra establecida en la última parte del sexto párrafo, del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“Cuando los delitos sean calificados la pena que corresponde se aumentara en una mitad”

El simple hecho de omitir reiteradamente la expedición de comprobantes fiscales, contrariamente a lo que algunos piensan, no constituye ningún delito, y mucho menos un delito grave, esto solo es una falta administrativa.

Lo que constituye un delito tributario, es la presentación de una declaración fiscal en que se omite ingresos:

- Por haberse reiteradamente omitido la expedición de comprobantes fiscales.

4.16. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL COMO DELITO GRAVE

La defraudación fiscal se considera como delito grave, cuando el Ministerio Público acredita que se dan simultáneamente las circunstancias que a continuación se indican:

- Que el delito sea calificado

- Que el monto de lo supuestamente defraudado, sea superior al establecido en el artículo 108, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior con base y fundamento legal con el artículo 194, del Código Federal de Procedimientos Penales, que dispone:

“Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales:

Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

- 2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.”

Y las fracciones II y III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación disponen:

“El delito de defraudación fiscal se sancionara con las penas siguientes:

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1, 221,950.00 pero no de \$1'832,920.00.

Nota de pie

III. Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1, 832,920.00. ⁴⁸

Atendiendo al hecho que el delito grave en materia de defraudación fiscal, está integrado por dos elementos, se puede combatir la existencia del mismo, simplemente impugnando la presencia de uno de ellos:

⁴⁸ Cantidades actualizadas a partir de enero de 2009, según anexo 5 de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 publicado en el Diario Oficial del 2010 de febrero de 2009.

- El delito calificado; o
- El monto de más de \$1,221,950.00

Si se llega a tener éxito en el combate de uno de ellos, se dejará de estar en presencia de un delito grave.

Debe tenerse presente que el combate y la resolución que recaiga al respecto de uno de los elementos que constituyen el delito grave, puede hacerse por la vía accidental, no es necesario esperar hasta que se dicte sentencia definitiva.

4.17. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL POR CONSIGNAR DEDUCCIONES FALSAS

El delito de defraudación fiscal por consignar deducciones falsas se encuentra tipificado en la primera parte de la fracción I, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

- I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas...”

La comisión de este delito está considerada como dolosa, pues ninguna persona incluye deducciones falsas en su contabilidad por negligencia, descuido o falta de pericia. Estas conductas son producto de una mente activa y una creatividad intensa, es decir de una actitud dolosa.

Posiblemente un contribuyente pueda argumentar que él no fue el que consignó las deducciones falsas en su declaración, sino que fue el contador; sin

embargo, el responsable directo siempre será el contribuyente y éste, no puede argumentar lo anterior en atención a que conoce perfectamente su negocio y es él quien allega al contador los documentos que integran la contabilidad es precisamente.

“El cuerpo del delito en este ilícito penal, está constituido fundamentalmente por los elementos externos que materializan las deducciones falsas.”⁴⁹

Este delito es de conducta, pues su comisión no provoca forzosamente un resultado.

Es decir el resultado puede darse o no, lo que es intrascendente para la existencia del delito.

Este ilícito tributario se considera invariablemente como delito calificado.

4.18. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL POR DECLARAR INGRESOS MENORES A LOS REALMENTE OBTENIDOS

El delito de defraudación fiscal por declarar ingresos menores a los realmente obtenidos se encuentra tipificado en la segunda parte de la fracción I, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

⁴⁹ MILLÁN González Arturo, El delito de defraudación fiscal, Ed. ISEF, 1ª, México, febrero 2005, p. 108.

I... consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos acumulables menores de los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.”

La comisión de este delito puede ser culposa o dolosa, pues el legislador no distinguió, y cuando la ley no distingue, no se debe distinguir.

“Un contribuyente puede declarar fiscalmente, ingresos menores a los realmente obtenidos, por negligencia o descuido. En este caso se está en presencia de un delito culposo.

Pero hay contribuyentes que declaran al fisco federal ingresos menores a los realmente obtenidos con la intención de abatir su carga tributaria, es decir como una estrategia para pagar menos impuestos. De acreditar esto el Ministerio Público estará en presencia de un delito doloso.”⁵⁰

El cuerpo del delito en este ilícito penal, está constituido fundamentalmente por los elementos externos que materializan los ingresos que el contribuyente, habiendo recibido, se abstuvo de declarar al fisco federal.

El hecho de que no sea necesaria la presencia del dolo para la comisión de este delito, es decir que este pueda materializarse voluntaria o involuntariamente, es de gran trascendencia.

Será inútil que el procesado alegue, e incluso pruebe, la ausencia del dolo de su parte, en la comisión de este delito.

⁵⁰ MILLÁN González Arturo, El delito de defraudación fiscal, Ed. ISEF, 1ª, México, febrero 2005, p. 112.

Será ocioso que el procesado acredite plenamente, que si bien incurrió en la comisión de este delito, no lo hizo intencionalmente, deseando causar un daño al fisco federal, sino por negligencia, descuido o impericia de su parte.

En todo caso, aún en ausencia de dolo, la conducta delictiva de referencia puede constituir el delito que se estudia.

Para lo único que puede hacer útil acreditar la ausencia de dolo, en la comisión de este delito, es para atenuar la pena carcelaria, de la sentencia condenatoria que se llegue a dictar, pero nunca para obtener una sentencia absolutoria.

4.19. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL POR DISCREPANCIA FISCAL.

El delito de defraudación fiscal por discrepancia, también conocido simplemente como delito de discrepancia fiscal, se encuentra tipificado en la tercera parte de la fracción I, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación que dispone:

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

Fracción I.-... en la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta.”

Al respecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 107 dispone:

“Artículo 107. Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en este mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y dará a conocer a este el resultado de dicha comprobación.

...

El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse, o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañara a su escrito o redirá a mas tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.”

Esta figura delictiva tiene la siguiente peculiaridad:

“El delito solo puede ser cometido por personas físicas, nunca por personas morales y no por cualquier tipo de individuos sino sólo por aquéllos que se encuentren dentro de cualquiera de los siguientes supuestos:

- Que cobren dividendos, como accionistas de una empresa
- Que cobre honorarios, por servicios profesionales independientes
- Que realicen actividades empresariales ⁵¹

⁵¹ MILLÁN González Arturo, El delito de defraudación fiscal, Ed. ISEF, 1ª, México, febrero 2005, p. 116.

La comisión de este delito puede ser culposa o dolosa.

Un contribuyente puede verse imposibilitado a acreditar la discrepancia fiscal en que incurrió, por haber extraviado los documentos con que justificaban ésta, ya sea por descuido o negligencia, esto sucede con frecuencia.

El cuerpo del delito en este ilícito penal, está constituido principalmente por la resolución firme, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en que tuvo por acreditada la discrepancia fiscal, cuya existencia previamente notificó al contribuyente.

Obviamente se debe otorgar al contribuyente el derecho a presentar pruebas y formular alegatos en su defensa respecto del origen de la discrepancia si es que la hubo, esto de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, numeral que respeta el derecho de audiencia del contribuyente, establecido en el artículo 14 Constitucional.

El delito es de conducta, pues su comisión no provoca forzosamente un resultado.

Es decir el resultado puede darse o no, lo que es intrascendente para la existencia del delito.

Este delito se consuma el día en que cause estado la resolución de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, de haber tenido por acreditada la discrepancia fiscal que detectó.

Este delito puede ser descubierto por el cruce de información con otros contribuyentes, instituciones de crédito, agencias automotrices, etc.

Este ilícito tributario no se cataloga como delito grave.

El hecho de que no sea necesaria la presencia del dolo para la comisión de este delito, es decir que este pueda materializarse voluntaria o involuntariamente, es de gran trascendencia considerando que en ocasiones los contribuyentes no conservan los documentos con los que acrediten el origen de los ingresos y los gastos que efectúen en un ejercicio fiscal, lo cual no los convierte en delincuentes.

Para las autoridades fiscales y judiciales, es inútil que el procesado alegue, e incluso pruebe la ausencia del dolo de su parte, en la comisión de este delito, de cualquier forma su resolución será en perjuicio del gobernado.

Como ya se dijo, Será ocioso que el procesado acredite plenamente, que si bien incurrió en la comisión de este delito, no lo hizo intencionalmente, deseando causar un daño al fisco federal, sino por negligencia, descuido o impericia de su parte.

En todo caso, aun en ausencia de dolo, la conducta delictiva de referencia puede constituir el delito que se estudia.

Para lo único que puede hacer útil acreditar la ausencia de dolo, en la comisión de este delito, es para atenuar la pena carcelaria, de la sentencia condenatoria que se llegue a dictar, Pero no para obtener una sentencia absolutoria lo cual resulta injusto.

En virtud de lo anterior, es importante mencionar que existen medios de defensa, legal y constitucional que interponer a favor del acusado por la comisión de este delito, como en el caso lo sería el Juicio de Amparo Directo o indirecto según proceda.

4.20. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL POR NO ENTERAR LAS CONTRIBUCIONES RETENIDAS O RECAUDADAS.

El delito de defraudación fiscal por no enterar las contribuciones retenidas o recaudadas, se encuentra tipificado en la fracción II del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación que dispone:

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

...

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

La comisión de este delito puede ser culposa o dolosa. Un contribuyente puede planear con toda la intención omitir enterar las contribuciones retenidas o recaudadas, lo cual configura el delito doloso; o bien, olvidar enterar las contribuciones retenidas o recaudadas, por negligencia o descuido, esto sucede algunas veces, en este caso se está en presencia de un delito culposo.

Hay contribuyentes que dejan de enterar los impuestos retenidos o recadados, como una estrategia para incrementar su patrimonio. De acreditar esto el Ministerio Público, se estará en presencia de un delito doloso.

En efecto, un ejemplo de lo anterior lo encontramos cuando una empresa retiene a todos sus trabajadores el Impuesto Sobre la Renta por concepto de ingresos por salarios, sin embargo omite enterar las cantidades retenidas, lo cual trae como consecuencia la comisión del delito en atención a que al trabajador ya se le retuvo en consecuencia para él ya se extinguió la obligación fiscal.

“El cuerpo del delito en este ilícito penal, está constituido fundamentalmente, por los elementos externos que materializan las cantidades de dinero, que el contribuyente retuvo o recaudó de terceros, en calidad de contribuciones pagadas por ellos, mismas que no enteró al fisco federal oportunamente.”⁵²

Este delito es de resultado. Pues por su comisión:

- Incrementa el patrimonio del contribuyente; y
- Disminuye el patrimonio del fisco federal.

De no existir un resultado en esta figura delictiva, no existirá delito que perseguir.

La consumación de este delito, se da precisamente el día, en que el contribuyente debió de haber enterado al fisco federal las contribuciones retenidas o recaudadas, y no lo hizo.

Normalmente este delito se descubre por una auditoría fiscal al contribuyente, llevada a cabo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria.

Este ilícito tributario se considera invariablemente como delito calificado, lo cual tiene su justificación en que las contribuciones que se dejan de enterar ni siquiera son originadas por ingresos provenientes al ejercicio de la actividad propia del contribuyente, sino que se trata de contribuciones que ha retenido a terceros y su obligación es enterar esas contribuciones retenidas o recaudadas.

⁵² IDEM. p. 122.

Este ilícito tributario puede ser considerado como delito grave, cuando el Ministerio Público acredita que lo defraudado fue:

- De más de \$ 1,221,950.00.⁵³

4.21. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL POR BENEFICIARSE SIN DERECHO DE UN SUBSIDIO O ESTÍMULO FISCAL.

El delito de defraudación fiscal por beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, se encuentra tipificado en la fracción III del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal quien:

...

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

La comisión de este delito puede ser culposa o dolosa. Un contribuyente puede creer por ignorancia que tiene derecho al beneficio de un subsidio o estímulo fiscal, y actuar en consecuencia, esto raras veces acontece, en este caso se está en presencia de un delito culposo.

Pero existen contribuyentes que sabiendo que no tienen derecho a un subsidio o estímulo fiscal, se apropian del mismo utilizando en algunas ocasiones documentos falsos. De acreditar esto la autoridad correspondiente, se estará en presencia de un delito doloso.

⁵³ Cantidades actualizadas a partir de enero de 2009, según anexo 5 de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 publicado en el Diario Oficial del 2010 de febrero de 2009.

El cuerpo del delito en este ilícito penal, está constituido fundamentalmente por los elementos externos que materializan la apropiación indebida del beneficio o estímulo fiscal.

La consumación de este delito es instantánea. Antes, se consumaba al momento de presentar el contribuyente su declaración fiscal, en el banco autorizado para ello.

Ahora se consuma en el preciso momento en que el contribuyente hace clic, en la tecla de la computadora utilizada, para el pago electrónico de sus contribuciones y se ha beneficiado de un estímulo fiscal sin tener derecho a él.

Es común que este delito se descubra por una auditoría fiscal al contribuyente, llevada a cabo por el Servicio de Administración Tributaria.

“Este ilícito tributario se considera como delito calificado, cuando para su comisión se utilizaron documentos falsos, lo cual debe ser acreditado por el Ministerio Público.”⁵⁴

4.22. ¿CUÁNDO SE CONSIDERA ESTE ILÍCITO TRIBUTARIO COMO DELITO GRAVE?

Este ilícito penal puede ser considerado como delito grave, cuando el Ministerio Público acredite las dos siguientes circunstancias:

- Que se trata de una defraudación fiscal calificada; y
- Que esta fue por más de **\$ 1,221,950.00.**⁵⁵

⁵⁴ MILLÁN González Arturo, El delito de defraudación fiscal, Ed. ISEF, 1ª, México, febrero 2005, P. 127.

⁵⁵ Cantidades actualizadas a partir de enero de 2009, según anexo 5 de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 publicado en el Diario Oficial del 2010 de febrero de 2009.

4.23. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL POR SIMULACIÓN

El delito de defraudación fiscal por simulación, se encuentra tipificado en la fracción IV del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

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

La simulación es la actitud de hacer pasar como real, algo que no lo es, mediante artificios de alta creatividad, y difícil detección.

La simulación es un engaño maquinado.

La comisión de este delito está considerada como dolosa. Pues ninguna persona incurre en simulación por negligencia, descuido o falta de pericia. Esta conducta es producto de una mente activa y una creatividad intensa, es decir de una actitud dolosa.

El cuerpo del delito en este ilícito penal, está constituido fundamentalmente por los elementos que materializan la simulación.

Este delito es de resultado. Pues su comisión:

- Incrementa el patrimonio del contribuyente; y
- Disminuye el patrimonio del fisco federal.

De no existir un resultado en esta figura delictiva, no existirá delito que perseguir.

La consumación de este delito es instantánea, normalmente este delito se descubre por una auditoría fiscal al contribuyente, llevada a cabo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Este ilícito tributario se considera invariablemente como delito calificado.

Este ilícito tributario puede ser considerado como delito grave, cuando el Ministerio Público acredita que lo defraudado fue:

- De más de **1,221,950.00**⁵⁶

4.24. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, POR NO HABER PRESENTADO LA DECLARACIÓN DE UN EJERCICIO FISCAL.

El delito de defraudación fiscal por no haber presentado declaración anual del ejercicio se encuentra tipificado en la primera parte de la fracción V del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

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

...

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

La comisión de este delito puede ser culposa o dolosa. Es culposa cuando un contribuyente deje de presentar la declaración anual de un ejercicio,

⁵⁶ Cantidades actualizadas a partir de enero de 2009, según anexo 5 de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 publicado en el Diario Oficial del 2010 de febrero de 2009.

ante el fisco federal, por negligencia o descuido, en este caso se está en presencia de un delito culposo.

El cuerpo del delito en este ilícito penal está constituido fundamentalmente por los elementos externos que materializan la omisión en la presentación de una declaración anual ante el fisco federal por más de doce meses.

Este delito es de resultado, pues su comisión:

- Incrementa el patrimonio del contribuyente; y
- Disminuye el patrimonio del fisco federal.

De no existir un resultado en esta figura delictiva, no existirá delito que perseguir, es decir, se tendrá que acreditar que hubo algún impuesto omitido y que, en consecuencia el patrimonio del contribuyente se incrementó obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

La consumación de este delito se da, precisamente el día en que se cumplen doce meses de que el contribuyente no haya presentado la declaración anual de un ejercicio fiscal, dejando de pagar las contribuciones correspondientes.

Este delito puede ser descubierto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cualquier momento. Esto, de la simple consulta en sus archivos, respecto a la presentación oportuna de la declaración anual de que se trate.

Este ilícito nunca se considera como delito calificado, tampoco grave.

CONCLUSIONES

En el delito de defraudación fiscal el dolo es un elemento que los jueces deberán tomar en cuenta siempre que les sea consignada una averiguación, ya que, si bien es cierto, en ocasiones los contribuyentes llegan a omitir el pago de alguna contribución, esto puede deberse a diversas causas que no necesariamente se basaron en el uso de engaños o el aprovechamiento de algún error cometido por la autoridad.

Así es, en nuestro país tenemos una de las cargas impositivas más pesadas, tenemos que soportar impuestos que, aún y cuando están establecidos en ley, violan a todas luces los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tales cargas fiscales se han tornado tan pesadas que, aunado a las crisis económicas, los contribuyentes han perdido liquidez, lo que los lleva en ocasiones a no tener dinero suficiente para pagar los impuestos excesivos que comentamos, sin embargo, a menudo se ven casos en que las autoridades fiscales determinan créditos fiscales aduciendo que se omitió el pago de contribuciones.

Por su parte, los Jueces penales, al dictar los autos de formal prisión y mediante procesos sumarios sentenciar a los contribuyentes sólo porque, al carecer de la liquidez necesaria, no pudieron pagar las contribuciones a su cargo, y para ello en ningún momento medió el dolo consistente en uso de engaños y aprovechamiento de errores.

Los verdaderos delincuentes son aquellos a los que las autoridades no molesta y que viven en la informalidad, no dan la cara y jamás se darían de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, por lo que, el contribuyente que si lo hace debe hacerlo con la conciencia de que en cualquier momento podrá ser sujeto

de un proceso penal por el delito de defraudación fiscal o cualquiera de sus equiparables, y será sentenciado a determinados años de prisión mediante resoluciones que en ningún momento se ocupan de estudiar a fondo el asunto de que se trate y se limitan a sancionar tomando en cuenta únicamente los argumentos formulados por las autoridades fiscales y que constan en los expedientes que corresponden a visitas domiciliarias o las querellas por ellas formuladas.

BIBLIOGRAFÍA

-A-

ACOSTA ROMERO, Miguel y LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo “Delitos Especiales”, Sexta Edición Actualizada, Ed. Porrúa, México, 2001.

ALCALA ZAMORA, Niceto y LEVENE (hijo) Ricardo. Derecho procesal penal, Ed. Guillermo Kraft Ltda., Tomo II, Buenos Aires, 1945.

AMUCHATEGUI REQUENA Irma Griselda. “Derecho Penal”, Primera Edición, Ed. Harla, México, 1993.

ARELLANO GARCÍA, Carlos, Teoría General del proceso, Ed. Porrúa, 3ª edición, México, 1989.

-C-

CARNELUTTI, Francesco. “Lecciones Sobre el Proceso Penal”, Ediciones Jurídicas Europa-América, Tomo III, Buenos Aires, 1950.

CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl, “Derecho Penal Mexicano” m Vigésimo Primera Edición, Ed. Porrúa, México, 2001.

CHIOVENDA, José, “Principios de Derecho procesal civil”, 2ª edición, Trad. José Casais y Santaló, Instituto editorial Reus, Madrid.

COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo, "Derecho mexicano de procedimientos penales", Ed. Porrúa, México, 1970.

-D-

DE PINA, Rafael. "Diccionario de Derecho"., 1ª edición Ed. Porrúa, México, 1965.

DE PINA VARA, Rafael. "Diccionario Jurídico", Ed. Porrúa, México, 2003.

-F-

FLORIAN, Eugenio, "Elementos de Derecho procesal penal", Trad. Leonardo Prieto Castro, Bosch, Barcelona.

FRANCO VILLA, José, "El Ministerio Público federal", 1ª edición, Ed. Porrúa, México, 1985.

-G-

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y ADATO DE IBARRA, Victoria, "Prontuario del Proceso Penal Mexicano", séptima edición, Ed. Porrúa, México 1993.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, "Curso de Derecho procesal penal", 1ª edición, Ed. Porrúa, México, 1974.

GONZÁLEZ BUSTAMANTE, Juan José, "Principios de Derecho procesal penal mexicano", 5ª edición, Ed. Porrúa, México, 1971.

-K-

KISCH, W. Elementos de Derecho procesal civil. Trad. Leonardo Prieto Castro, 1ª. Edición, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1962.

-L-

LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. "Teoría del Delito", Decimoprimer Edición, Ed. Porrúa, México, 2003.

-M-

MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael, "Derecho Penal", Cuarta Edición, Ed. Trillas, México, 1997.

MESA VELÁSQUEZ, Luis Eduardo, "Derecho procesal penal", Ed. Universidad de Antioquia, Medellin, Colombia, 1963.

MILLÁN González Arturo, "El delito de defraudación fiscal", 1ª Edición, Ed. ISEF, México, febrero 2005.

-P-

PÉREZ PALMA, Rafael, "Guía de Derecho procesal penal", 1ª edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1975.

PONCE RIVERA, Alejandro, “La Autocorrección Fiscal a través del Desarrollo de Visitas Domiciliarias”, Primera Edición, Ediciones Fiscales ISEF S.A., Mayo, 1993.

PONCE RIVERA, Alejandro, “Nueva Responsabilidad Fiscal Penal”, 1ª edición, Ed. ISEF, México, 1999.

-R-

ROCCO, Ugo, “Teoría general del proceso civil”, 1ª edición, Trad. Felipe de J. Tena, Ed. Porrúa, México, 1959.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Decima Sexta Edición, Ed. ISEF, México, 2009.

CÓDIGO PENAL FEDERAL, Ediciones Fiscales ISEF, 2010.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Vigésima Quinta Edición, Ed. ISEF, 2010.

OTRAS FUENTES

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

www.pgr.gob.mx

DICCIONARIO ESENCIAL SANTILLANA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Ed. Santillana, España, 1991.