



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.  
PROGRAMA ÚNICO DE ESPECIALIDADES EN DERECHO  
FACULTAD DE DERECHO  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FISCAL**

**“FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, EN LA VÍA  
ADMINISTRATIVA Y LA PENAL, Y LA EJECUCIÓN DE  
SENTENCIA”**

**TESINA  
QUE PARA OBTENER LA  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FISCAL  
P R E S E N T A L A**

**LIC. GABRIELA CARMONA FRAGOSO**

**DIRECTOR DE TESIS:  
DR. ROBERTO TERRAZAS SALGADO**

**MÉXICO, D.F.**

**2013.**



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.



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.

## ÍNDICE

CAPÍTULO I. FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL	1
CAPÍTULO II. FACULTADES DE COMPROBACIÓN (Visita Domiciliaria)	3
II.1. REQUISITOS LEGALES DE LA VISITA DOMICILIARIA	4
II.2. REQUISITOS DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA	7
II.3. REGLAS SOBRE EL INICIO DE VISITAS DOMICILIARIAS: ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	10
II.4. REGLAS PARA EL DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA	14
II.5. PLAZO PARA CONCLUIR LA VISITA DOMICILIARIA	22
CAPÍTULO III. MEDIOS DE DEFENSA	24
III.1. RECURSO ADMINISTRATIVO	24
III.2. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	30
III.2.1. SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	31
III.2.2. DECLARATORIA DE NULIDAD: VICIOS DE FORMA Y VICIOS DE FONDO	34
III.2.3. EJECUCIÓN DE SENTENCIA FISCAL	36
CAPÍTULO IV. FACULTADES DE COMPROBACIÓN (Querrela Penal)	40
IV.1. ANTECEDENTES	41
IV.2. DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	43
IV.2.1. ESTUDIO DOGMÁTICO	45
IV.3. PROBLEMAS QUE PRESENTAN LAS QUERELLAS	59
IV.4. PETICIÓN DE SOBRESEIMIENTO	63
IV.5. LIBERTAD PROVISIONAL	65
IV.6. SENTENCIA DE LA CAUSA PENAL	67
IV.7. EJECUCIÓN DE SENTENCIA PENAL	71
IV.7.1. PENA CORPORAL	73
IV.7.2. REPARACIÓN DEL DAÑO	77
IV.8. VALOR PROBATORIO EN MATERIA PENAL DE UNA SENTENCIA FAVORABLE EN EL JUICIO FISCAL.	80
IV.9. RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA	88
IV.9.1. ANTECEDENTES	88
IV.9.2. INCIDENTE DE RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA	90
IV.9.3. PROCEDIMIENTO	92
IV.9.4. INSTANCIA INTERNACIONAL	102
ADENDUM	104
CONCLUSIONES	
BIBLIOGRAFIA	

## INTRODUCCIÓN

Esta tesis se encuentra dividida en cuatro capítulos, el primero llamado FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, cuyo propósito es dar a conocer los distintos tipos de facultades que tiene la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal por parte del contribuyente, y en su caso, allegarse de información documental para integrar un expediente de averiguación previa para efectuar una querrela penal.

El segundo capítulo tiene como propósito fundamental abundar en la facultad de comprobación fiscal de la autoridad fiscal, usada para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en particular la visita domiciliaria, sin entrar al estudio de la revisión de gabinete, la revisión de dictámenes, la visita domiciliaria para verificar el registro federal de contribuyentes, y las facultades de comprobación en materia aduanera.

En el capítulo tercero se estudiarán los medios de defensa del contribuyente en contra de una Determinación. Asimismo se pondrá un especial énfasis en el estudio del procedimiento contencioso administrativo, las consecuencias prácticas de su resolución y la ejecución de sentencia dictada en materia administrativa.

En el cuarto capítulo, se abundará sobre el estudio de la querrela penal como facultad de la autoridad fiscal, sus antecedentes, la competencia de la autoridad fiscal y la autoridad en materia penal, para abundar sobre sus alcances o límites; Asimismo se abundará sobre el estudio dogmático únicamente del delito de defraudación fiscal, la integración del expediente para efectuar una querrela penal, y el inicio de averiguación previa.

La última parte de la tesis se encuentra dedicada al estudio del procedimiento de justicia penal, y los momentos procesales que tiene el inculpado para el ofrecimiento de medios de convicción que ayuden a desvirtuar la

imputación penal, así como sus consecuencias. Se destacara la el valor probatorio de una sentencia obtenida en el juicio fiscal, llevada ante la justicia penal.

Finalmente, en la tesis se abundara sobre los efectos de una sentencia dictada en materia penal en forma condenatoria, y el valor probatorio que tiene una sentencia dictada en el juicio fiscal administrativo traída a la materia penal, para estudiar un procedimiento poco conocido en el medio y por lo mismo, poco usado, llamado procedimiento de reconocimiento de inocencia.

En dicho contexto se estudiara la definición del procedimiento de reconocimiento de inocencia, su tramitación y la competencia de la autoridad judicial para resolverlo.

En ese tenor, se pretende dar a conocer las consecuencias de la bifurcación de dos sentencias contradictorias, la de la materia fiscal contra la de la materia penal, en el supuesto de que la primera haya sido dictada en sentido favorable para el actor y la segunda haya resultado desfavorable para el inculpado.

Finalmente, se estudiara la posibilidad de la obtención de una indemnización del Estado al gobernado, derivada del error judicial.

# FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, EN LA VÍA ADMINISTRATIVA Y EN LA VÍA PENAL, Y LA EJECUCIÓN DE SENTENCIA

## CAPÍTULO I. FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

Las facultades de comprobación, encuentran su fundamento legal en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que señala sustancialmente lo siguiente:

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

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

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

*IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*

*V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o*

*precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.*

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

Las facultades de comprobación comprenden:

- Visitas domiciliarias
- Revisión de gabinete
- Revisión de Dictámenes de los estados financieros elaborados por contador público.
- Compulsas con terceros
- Corrección de errores
- Verificación de mercancía en transporte
- Acumulación de pruebas para formular querrela penal.

Resulta interesante señalar que dicho precepto menciona que las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Emilio Margain<sup>1</sup> aporta que en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se alude a los contribuyentes en forma genérica, para englobar a los obligados al pago de contribuciones, a los exentos y a los afectos a la tasa 0% del IVA o el IEPS.

---

<sup>1</sup>MARGAIN Manautou, Emilio. FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, 4ta. Ed., ed. Porrúa, México, 2011, pp. 365.



En relación a los responsables solidarios, se refiere a los previstos por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, entre los que se encuentran *los que la doctrina llama obligados solidarios retenedores, recaudadores, verificadores, sustitutos o con responsabilidad objetiva.*<sup>2</sup>

*Se mencionan a los terceros que son aquellos que llegan a tener relación con el contribuyente como proveedores de bienes o servicios o por conceder el uso o goce temporal de bienes, o por haber tenido injerencia en la relación tributaria surgida entre el contribuyente y el fisco.*<sup>3</sup>

La autoridad fiscal debe acreditar su plena competencia para determinar contribuciones omitidas, llámese impuestos, derechos o contribuciones especiales, o créditos fiscales, como lo son los accesorios de éstos; recargos y multas o bien solamente éstos cuando se infrinjan disposiciones fiscales secundarias, y comprobar la comisión de delitos fiscales por el contribuyente, los responsables solidarios o los terceros.

## **CAPÍTULO II. FACULTADES DE COMPROBACIÓN (Visita Domiciliaria)**

Existen cinco tipos de visitas domiciliarias, según Emilio Margain<sup>4</sup>, a saber:

- a) Verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales;
- b) Verificar la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes;
- c) El cumplimiento de obligaciones en materia aduanera;
- d) Verificar la operación de los sistemas y registros electrónicos que estén obligados a llevar los contribuyentes se realice conforme las disposiciones

---

<sup>2</sup>Ídem.

<sup>3</sup>Ídem.

<sup>4</sup>Ibíd., p. 369.

fiscales, así como solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías;

e) Verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con marbete o precinto correspondiente;

Una vez ejercidas la facultad de comprobación de visita domiciliaria, la siguiente etapa consiste en la expedición de la resolución definitiva, para tal efecto el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales deberán emitir la resolución que determine créditos fiscales dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final o a partir de que transcurran los días para presentar escrito refutando los hechos asentados en el oficio de observaciones dictado con motivo de la revisión de gabinete, que pueden ser en ambos casos, veinte o treinta y cinco días según la visita o se haya revisado un ejercicio o más de uno, siempre y cuando, tratándose de más de un ejercicio, el aviso de más de veinte días se haya presentado dentro del plazo inicial de veinte días.

## **II.1. REQUISITOS LEGALES DE LA VISITA DOMICILIARIA**

Todo ejercicio de la facultad de comprobación o documento que ha de notificarse al contribuyente debe cumplir con los siguientes requisitos (Artículo 38 del CFF):

I. Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

Con fundamento en las siguientes jurisprudencias, la falta de algún fundamento conduce a la nulidad lisa y llana del acto de autoridad referente al ejercicio de las facultades de comprobación:

- ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. LA NULIDAD DECRETA POR VICIOS FORMALES EN SU EMISIÓN, DEBE SER DECLARADA CON FUNDAMENTOS EN LA PARTE FINAL DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

- ACTOS VICIADOS. FRUTO DE.

- ACTOS DE AUTORIDAD VICIADOS DE ORIGEN. RESULTAN NULOS.

Respecto al objeto o propósito de que se trate, se cumple con este requisito señalando de que facultad de comprobación se trata, y en caso de visita domiciliaria o revisión de gabinete, el período a revisar, las contribuciones a revisar, de las cuales el contribuyente sea sujeto pasivo, la obligación fiscal concreta que se va a verificar, y con qué carácter se revisa al sujeto, si es obligado directo, retenedor o solidario.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

En este caso no es aplicable la copia certificada si no lleva la leyenda de que la autoridad certificadora tenía a la vista la firma autógrafa de la autoridad competente, es decir, no es necesaria solo la certificación sino también la manifestación.<sup>5</sup>

Es preciso distinguir las diferencias entre las formalidades a seguir en la visita domiciliaria y revisión de gabinete o escritorio.

---

<sup>5</sup>Esquerra Lupio, Sergio Omar. VISITAS DOMICILIARIAS, ILEGALES DESDE SU ORIGEN, Prontuario de Actualización Fiscal, No. 427, julio 2007, pp. 138-144.

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 42, fracción II y 48, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, se denota que tratándose del desarrollo de una revisión de gabinete o escritorio, las formalidades a seguir son diferentes que las diversas existentes respecto de una visita domiciliaria, luego entonces, en el procedimiento de fiscalización de revisión de gabinete, no se requiere que la revisión respectiva se realice en el domicilio del contribuyente revisado, cuenta habida que la misma es susceptible de llevarse a cabo en las propias oficinas de las autoridades por tratarse de conceptos muy específicos o períodos cortos a revisar, así también, en una revisión de gabinete, no se requiere el levantamiento de diversas actas circunstanciadas, puesto que como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones en el cual se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos y que entrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales del sujeto objeto de revisión.

Ambas revisiones tienen los mismos efectos y finalidades: determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y la diferencia es que la revisión de escritorio se hace en el domicilio de la autoridad fiscal y la domiciliaria, como su nombre lo indica, en el domicilio fiscal del contribuyente. Además de que en las revisiones de escritorio únicamente se emite un oficio de observaciones y no actas de auditoría.

Cabe recordar que la visita domiciliaria se encuentra respaldada constitucionalmente por el artículo 16, mientras que la revisión de gabinete no tiene sustento constitucional.

## **II.2. REQUISITOS DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA**

Toda orden de visita domiciliaria debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, pero además debe satisfacer los requisitos del artículo 43, que se señalan a continuación:

### **Lugar**

El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

### **Visitador**

El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

Los visitadores deben identificarse plenamente con credencial expedida por autoridad competente, la que fundamente su competencia, y la identificación deberá contener fecha de emisión y vigencia, firma y cargo de la autoridad emisora.

### **Visitado**

Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado.

Para mayor abundamiento en cuanto a los requisitos de la orden de visita se citan las siguientes jurisprudencias:

• *VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISIÓN.-* Registro: 911292, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Apéndice 2000, Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN, Materia(s): Fiscal (ADM), Tesis: 359, Página: 385. Genealogía: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, junio de 1999, página 343, Segunda Sala, tesis 2a./J. 57/99;*

• *Octava Época, Registro: 206396, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Gaceta Núm. : 68, Agosto de 1993 Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 7/93, Página: 13. Genealogía: Apéndice 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 509, página 367.ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS. “De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo*

*cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.”*

*• Octava Época, Registro: 224813, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VI, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1990, Materia(s): Administrativa, Tesis: V.2o. J/2, Página: 378. Genealogía: Gaceta número 36, Diciembre de 1990, página 53. Rubro: ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR CLARAMENTE SU OBJETO.*

*• Novena Época, Registro: 167585, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIX, Abril de 2009, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 35/2009, Página: 599, Rubro: ACTA DE VISITA DOMICILIARIA. CUANDO SE VERIFIQUE EL EXACTO CUMPLIMIENTO DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE CIRCUNSTANCIARSE QUE EL LUGAR VISITADO SE ENCUENTRA ABIERTO AL PÚBLICO EN GENERAL, ASÍ COMO LOS MEDIOS QUE UTILIZÓ EL VISITADOR PARA CONSTATARLO.*

*• Novena Época, Registro: 170676, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo : XXVI, Diciembre de 2007, Materia(s): Administrativa, Tesis: VI.3o.A. J/64, Página: 1561, Rubro: ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. SU NOTIFICACIÓN Y ENTREGA DEBEN CIRCUNSTANCIARSE EN EL ACTA PARCIAL DE INICIO EL DÍA DE SU LEVANTAMIENTO YA QUE DE NO SER ASÍ ÉSTA CARECERÍA DE EFICACIA PROBATORIA Y SE CONTRAVENDRÍA LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL VISITADO.*

*• Novena Época, Registro: 172457, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Mayo de 2007, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 85/2007, Página: 990, Rubro: ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA AUTORIDAD EMISORA DEBE FUNDAR SU COMPETENCIA PARA NOMBRAR A LA PERSONA O PERSONAS QUE EFECTUARÁN LA VISITA CONJUNTA O*

*SEPARADAMENTE, EN EL ARTÍCULO 43, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SIN QUE LE EXIMA DE ESTA OBLIGACIÓN EL HABER NOMBRADO A UNA SOLA PERSONA PARA EFECTUARLA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).*

*• Novena Época, Registro: 183481, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Agosto de 2003, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 64/2003, Página: 237, Rubro: ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. NO ES GENÉRICA SI EL LUGAR O LUGARES QUE PRECISA PARA SU PRÁCTICA, CORRESPONDEN AL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, AUN CUANDO SEÑALE QUE EL VISITADO DEBE PERMITIR A LOS VISITADORES EL ACCESO A LOS ESTABLECIMIENTOS, OFICINAS, LOCALES, INSTALACIONES, TALLERES, FÁBRICAS, BODEGAS Y CAJAS DE VALORES, PUES SE ENTIENDE QUE SE UBICAN EN EL LUGAR PRECISADO PARA LA VISITA.*

### **II.3. REGLAS SOBRE EL INICIO DE VISITAS DOMICILIARIAS: ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Para dar mayor claridad al requisito de citatorio previo, es necesaria la lectura de las siguientes jurisprudencias:



• VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.

*El artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la orden de visita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen de la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la visita se inicie con quien se encuentre en el lugar visitado, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables y, por la otra, con las consecuencias de la recepción del citatorio, pues conforme al segundo párrafo de la fracción II del precepto en análisis si con posterioridad al citatorio el contribuyente presenta*

*aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, lo que significa una excepción al requisito que tanto el artículo 16 de la Carta Magna como el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal establecen para las órdenes de visita domiciliaria, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a visitar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si presenta aviso de cambio de domicilio con posterioridad al citatorio. En consecuencia, conforme al artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una orden de visita, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión a la práctica de una diligencia administrativa.<sup>6</sup>*

*Contradicción de tesis 46/2000-SS. Tesis de jurisprudencia 92/2000.*

*• Novena Época, Registro: 182149, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Febrero de 2004, Materia(s): Administrativa, Tesis: VII.3o.C. J/2, Página: 936, Rubro:*

**ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA NULIDAD DECRETADA POR VICIOS FORMALES EN EL CITATORIO PARA SU ENTREGA NO DEBE SER PARA EFECTOS.**

Cuando una orden de visita domiciliaria deriva del uso de la facultad discrecional que a las autoridades hacendarias les otorga el artículo 16 constitucional y con ella pretenden iniciar el procedimiento de fiscalización que para comprobar el cumplimiento a las disposiciones fiscales regulan los numerales 42 y 44 del código tributario, esa facultad de comprobación inicia con la notificación de dicha orden de visita al particular, por tanto, si se declara la nulidad

---

<sup>6</sup>Novena Época, Registro: 190940, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Octubre de 2000, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 92/2000, Página: 326.

del citatorio con que se pretendía notificarla por algún vicio formal, tal violación, si bien debe quedar encuadrada en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, su estudio no debe desvincularse de la parte final de la fracción III del artículo 52 del mismo ordenamiento legal en cuanto establece una excepción a la regla genérica contenida en la misma, relativa a que respecto de las facultades discrecionales no opera la nulidad para efectos (aun cuando se trate de violaciones formales), pues esa disposición atiende, precisamente, a la génesis de la resolución impugnada, que permite dilucidar cuándo el acto anulado se originó con motivo de un trámite o procedimiento forzoso, o con motivo de una facultad discrecional; en este último supuesto, es claro que declarada la nulidad del citatorio con que se pretendía notificar la orden respectiva, válidamente puede decirse que ésta, con mayor razón, ni siquiera pudo tener existencia legal (por el vicio del acto procesal previo) y propiamente no se ha iniciado procedimiento fiscalizador alguno en el que ejerza tales facultades discrecionales, por lo que imprimirle efectos a la sentencia de nulidad, atentaría contra esa potestad, coartándole su libre poder de elección respecto del que, si bien no se le puede impedir, tampoco es válido obligarla a que lo ejerza por ser una prerrogativa constitucional para la autoridad hacendaria.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías. Desde aquí inicia el embargo precautorio en materia aduanera.

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

#### **II.4. REGLAS PARA EL DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA**

El artículo 46 del Código Fiscal encontramos las reglas conforme a las cuales se desarrollará la visita domiciliaria, estas reglas se han ido transformando por el legislador buscando cerrar algunas omisiones y recoger las que se relacionen con determinadas contribuciones, las que se contemplan en las fracciones del artículo antes señalado.

Ahora bien, el fisco no puede dirigir una orden de visita domiciliaria a una sucursal, agencias, bodegas, propiedad del contribuyente, sino que debe dirigirla

al domicilio fiscal de este y enseguida trasladarse hacia los locales que se ubican fuera del domicilio fiscal.

#### Reglas:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se debe levantar acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

II. Visita simultánea en dos o más lugares. En cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.

III. Aseguramiento de la contabilidad. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.

IV. Actas parciales o complementarias. Con las mismas formalidades a que se refieren los párrafos anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una

visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Por actas parciales debemos entender que son aquellas que forman parte de toda la labor desarrollada en una visita domiciliaria hasta llegar con la que da término a la misma, conocida como acta final, en las que se van asentando los hechos, omisiones o irregularidades que van observando los visitantes, así como cuando hay cambio de autoridades fiscales que se hacen cargo de la continuación de las visitas debido a novedades introducidas en la legislación aplicable.

Las actas parciales se entenderán que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

El autor Alfonso Sánchez realiza la siguiente observación: la existencia de actas complementarias de la última acta parcial, se considera indebido porque el Código Fiscal de la Federación no contempla ni autoriza el levantamiento de actas complementarias a la última acta parcial.”<sup>7</sup>

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 ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación 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.

---

<sup>7</sup>Sánchez Escárreaga, Alfonso. Op. Cit. pp. 61-64.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con empresas que tengan operaciones con partes relacionadas (v.g. empresas multinacionales), deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

V. Levantamiento de acta fuera del domicilio fiscal visitado. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente

esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Levantamiento del Acta final. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Debe quedar claro que hasta el acta final concluye la Visita domiciliaria no así la facultad de comprobación, pues esa termina hasta la liquidación del crédito fiscal.

VII. Reposición del procedimiento. Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en



información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Se debe tomar en cuenta que en términos del artículo 23 de la Constitución Federal, nadie puede ser sancionado dos veces por el mismo delito, ya que consagra el principio non bis in idem que quiere decir “no dos veces lo mismo” aplicable a la materia fiscal, cuando un contribuyente ya fue revisado por un ejercicio, no está permitido que se le revise nuevamente siempre que se trate de las mismas contribuciones y el mismo ejercicio o periodo, de lo contrario estaríamos ante una revisión continua o perpetua de lo mismo.

Por seguridad jurídica del contribuyente se prohíbe a la autoridad fiscal realizar una visita domiciliaria o una revisión de gabinete de nuevo, salvo por:

- Vicios de forma
- Hechos nuevos no conocidos
- Conceptos no revisados
- Documentos no advertidos

Siempre y cuando la autoridad fiscal funde y principalmente motive el nuevo ejercicio de sus facultades, además de cumplir con los demás requisitos aquí señalados.

Para mayor claridad del tema, es necesaria la lectura de la siguiente Jurisprudencia:

*VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE DE ENERO DE 2004 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, VIOLA LA GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Una nueva reflexión sobre el tema de las visitas domiciliarias conduce a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio sustentado en la tesis 1a. CXXV/2004, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 380, y a considerar que el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2006, viola la garantía de inviolabilidad del domicilio contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque se permite a las autoridades hacendarias emitir nuevas órdenes de visita, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, sin establecer límite alguno para ello, lo que coloca a los gobernados en un estado de inseguridad jurídica, ya que el legislador no sujeta el ejercicio de esa facultad a la enumeración de los casos que así lo justifiquen, permitiendo que las autoridades fiscales emitan órdenes de visita aun cuando se trate de ejercicios fiscales ya revisados y, en su caso, respecto de los cuales ya exista una resolución que determine la situación fiscal del contribuyente. Lo anterior es así, ya que del análisis de los artículos 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47 y 50 del citado Código, y tomando en cuenta la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 -particularmente sus numerales 16, 19 y 20-, se concluye que si bien la facultad de comprobación de la autoridad fiscal es discrecional, su ejercicio es reglado por las leyes que la rigen y una vez*

*ejercida esa atribución está en aptitud de revisar, fiscalizar, verificar, comprobar, corroborar o confirmar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado visitado, emitiendo al final de la visita la resolución conducente, sea favorable al particular o liquidatoria de algún crédito fiscal; sin embargo, una vez realizado esto, no puede volver a ejercer tales facultades sobre el mismo contribuyente, por el mismo ejercicio e idénticas contribuciones, pues ello implicaría exponerlo a una constante e injustificada intromisión en su domicilio y someterlo a un nuevo procedimiento fiscalizador por cuestiones ya revisadas y determinadas por la propia autoridad hacendaria, lo cual se traduciría en una actuación arbitraria.<sup>8</sup>*

El Dr. Ignacio Burgoa nos señala las diferencias entre la visita domiciliaria y el cateo: El artículo 16 constitucional establece, que las visitas domiciliarias deben practicarse con sujeción a las formalidades prescritas para los cateos, entre ambas figuras existen claras diferencias, que el autor describe de la siguiente forma:<sup>9</sup>

1. El cateo y la visita domiciliaria tienen objetivos diferentes, inspeccionar alguna persona o buscar algún objeto, debiendo la orden respectiva precisar el sujeto y la materia del cateo. La visita domiciliaria es una diligencia que persigue el cercioramiento de que “se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía”, así como “la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales”.

2. La orden de cateo sólo la puede expedir un juez o tribunal, la autoridad administrativa puede decretar la visita domiciliaria.

3. En el ámbito fiscal, la visita domiciliaria únicamente tiende a que el visitado (persona física o moral) exhiba “libros y papeles”, que sean indispensables para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

---

<sup>8</sup>Novena Época, Registro: 170145, Instancia: Primera Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVII, Febrero de 2008, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a./J. 11/2008, Página: 467.

<sup>9</sup>BURGOA Orihuela, Ignacio. LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES, 38ª edición, México, Porrúa, 2005, p. 632.

4. La orden de visita que siempre debe ser escrita y estar dirigida al visitado, no puede decretar la exhibición de documentos de cualquier índole que no se relacionen indispensablemente con el objeto constitucional de dicha diligencia, sin que tampoco pueda determinar la clausura de archivos, muebles, escritorios, etc., que se ubiquen en el lugar visitado.

5. La orden no debe contener ningún despacho de secuestro o embargo ni de “congelación” o aseguramiento de cuentas, inversiones o depósitos bancarios o de otra naturaleza.

6. El visitador debe contraerse a inspeccionar los papeles y libros que revise en el lugar de que se trate, sin poder sustraerlos de éste, levantando un acta circunstanciada de la diligencia en la que tiene derecho a intervenir el visitado.

7. El acta debe ser firmada por dos testigos que el visitado proponga.

## **II.5. PLAZO PARA CONCLUIR LA VISITA DOMICILIARIA**

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de 12 meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

El plazo será de 2 años, en caso de:

- Solicitud de información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país.
- Verificación de operaciones con partes relacionadas (LISR).
- Verificación de origen a exportadores o productores de otros países.

El plazo será de 18 meses cuando se trate de:

- Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que consoliden para efectos fiscales.

Suspensión de plazos para concluir la visita domiciliaria o revisiones de gabinete

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, se suspenderán en los casos de:

I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

II. Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

IV. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.

V. Reposición del procedimiento.

Dicha suspensión no podrá exceder de un plazo de dos meses contados a partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.

VI. Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Por otro lado, se debe recordar que conforme al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, también existe la conclusión anticipada de visita domiciliaria, la cual procede tratándose de contribuyentes que dictaminan sus estados financieros por medio de contador público autorizado.

Ahora bien, sí durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

## **CAPÍTULO III. MEDIOS DE DEFENSA**

### **III.1. RECURSO ADMINISTRATIVO**

El recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración pública los actos y resoluciones

por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.

El recurso administrativo da origen a una controversia entre la administración y el administrado, y de cuya resolución pueden conocer los Tribunales.

Procede contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren las aclaraciones, resoluciones favorables y la condonación de multas.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización por la falta de pago oportuno (artículo 21 del Código Fiscal de la Federación).

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, cuando uno afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados (artículo 128 del Código citado).

d) Determinen el valor de los bienes embargados, es decir, la base para enajenación de los bienes inmuebles embargados (artículo 175 del Código citado).

En el caso de determinación del crédito fiscal que realice la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones, podrá hacerse efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución a partir del tercer día siguiente a aquél en el que sea notificado el adeudo respectivo, en este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal.

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

### **Optatividad**

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

### **Plazo para interposición del recurso**

El recurso de revocación deberá ser presentado dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, salvo las siguientes excepciones:



## **Excepciones al plazo del recurso de revocación**

### 1. Artículos 127 del Código Fiscal de la Federación:

• Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los 10 días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que:

- Se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o
- Actos de imposible reparación material

Casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.

2. Si las violaciones tuvieron lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

### 3. Artículos 175 del Código Fiscal de la Federación:

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha de bienes embargados, podrán hacer valer el recurso de revocación dentro de los 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

## **Sentido del dictado de la resolución**

La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

### **Cumplimiento de la resolución y efectos de la misma**

Las autoridades fiscales que hayan emitido los actos o resoluciones recurridas, y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación, conforme a lo siguiente:

I. Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por un vicio de forma, éstos se pueden reponer subsanando el vicio que produjo su revocación.

II. Si se revoca por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

Cuando el acto este viciado en cuanto a la forma:

La autoridad que deba cumplir la resolución firme cuenta con un plazo de 4 meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva.

Si la autoridad tiene facultades discrecionales para iniciar el procedimiento o para dictar un nuevo acto o resolución en relación con dicho procedimiento, podrá abstenerse de reponerlo, siempre que no afecte al particular que obtuvo la revocación del acto o resolución impugnada.

Los efectos que establece esta fracción se producirán sin que sea necesario que la resolución del recurso lo establezca, aun cuando la misma revoque el acto o resolución impugnada sin señalar efectos.

Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto.

En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido 4 meses.

No se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia.

Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo, empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en el que haya quedado firme la resolución para el obligado a cumplirla.

III. Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por vicios de fondo, la autoridad no podrá dictar un nuevo acto o resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto o una nueva resolución. En ningún caso el nuevo acto o resolución administrativa puede perjudicar más al actor que el acto o la resolución recurrida.

Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución recaída al recurso hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia. Asimismo, se suspenderá el plazo para dar cumplimiento a la resolución cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo empezarán a correr a partir de que hayan transcurrido los 45 días para impugnar la resolución, salvo que el contribuyente demuestre haber interpuesto medio de defensa.

### **III.2. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

En cuanto al procedimiento contencioso administrativo, el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, faculta a dicho Órgano como el responsable de dirimir los juicios de naturaleza fiscal o administrativa, y como todo proceso judicial se caracteriza por la concatenación de diversos actos iniciados por la presentación de demanda, la ampliación de la misma, si es el caso, escritos en donde se ofrecen las pruebas, y se fija fecha para desahogo de pruebas para posteriormente continuar con la etapa de alegatos y terminar en la sentencia definitiva.

Generalmente en materia fiscal las pruebas que se ofrecen son documentales, por lo que la mayoría de veces no se fija fecha para desahogo de pruebas.

A continuación se transcribe únicamente la parte que nos interesa para el caso en estudio del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

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

*I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;*

*...”*

### **III.2.1. SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

El artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece las causales de nulidad que deberán tomar en cuenta los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para anular un acto de autoridad fiscal, mientras que el artículo 52 del mismo ordenamiento nos señala el tipo de declaratorias sobre las cuales el Tribunal tiene competencia para pronunciarse.

A continuación se transcriben dichos artículos:

*“ARTÍCULO 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:*

*I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.*

**II.** *Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.*

**III.** *Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.*

**IV.** *Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.*

**V.** *Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.*

*Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:*

**a)** *Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.*

**b)** *Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.*

**c)** *Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.*

**d)** *Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.*

**e)** *Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsión a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.*

f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

*El Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.*

*Cuando resulte fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal deberá analizarlos y si alguno de ellos resulta fundado, con base en el principio de mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor.*

...

**ARTÍCULO 52.-** *La sentencia definitiva podrá:*

**I.** *Reconocer la validez de la resolución impugnada.*

**II.** *Declarar la nulidad de la resolución impugnada.*

**III.** *Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.*

**IV.** *Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.*

...

**V.** *Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:*

**a)** *Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.*

**b)** *Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.*

**c)** *Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.*

*d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.*

*...”*

De los preceptos transcritos se desprende que, son causales de declaratoria de nulidad del acto administrativo tanto los vicios de forma como de fondo, o violaciones al derecho fiscal sustantivo como al derecho fiscal formal.

### **III.2.2. DECLARATORIA DE NULIDAD: VICIOS DE FORMA Y VICIOS DE FONDO**

Como todos sabemos, existen vicios de forma y vicios de fondo en el acto administrativo, y la importancia de distinguir entre estos radica en que en el incidente de reconocimiento de inocencia el Tribunal Colegiado estudiara las causales de la nulidad obtenida de la Determinación en el Juicio Contencioso Administrativo, con libertad de jurisdicción, de la cual, desde nuestro punto de vista, si los Magistrados deciden que la nulidad de la Determinación sólo fue por vicios de forma, podría provocar que el incidente de reconocimiento de inocencia sea resuelto en forma desfavorable para el contribuyente.

En ese contexto, resulta importante destacar que en relación a los vicios de forma, se ha sostenido que el uso de facultades de comprobación constituye un procedimiento administrativo semejante a un juicio, por lo que el ejercicio de las mismas se expone a la existencia de vicios de forma en el procedimiento, tema sobre el cual la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha pronunciado de la siguiente forma:

- *El desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad a fin de corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones de los particulares, no puede considerarse como un procedimiento administrativo llevado en forma de juicio, que puede afectar las defensas del particular, pues se trata*



*del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Por ello, en el caso de que la autoridad no se hubiese ajustado a las disposiciones aplicables en la práctica de las facultades de revisión, deberá declararse la nulidad lisa y llana de la resolución que se emitió como consecuencia de su ilegal proceder, con fundamento en la fracción II del artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ya que la resolución administrativa emitida como consecuencia del ejercicio de facultades de fiscalización estaría emitida en contravención de las disposiciones aplicadas.<sup>10</sup>*

Otra tesis señala que conforme a los artículos 6, 42, 48 y 145 del Código Fiscal de la Federación, a partir de la determinación de un tributo por parte de la autoridad, existen etapas sucesivas hasta la captación de los recursos para su aplicación correspondiente, las cuales consisten en:

- a) Determinación,
- b) Exigibilidad,
- c) Cobro,
- d) Entero,
- e) Expedición del comprobante oficial,
- f) Entrega del comprobante oficial y
- g) Destino del numerario pagado por el tributo.

Ahora, si bien es cierto que estas fases integran el mecanismo tributario, también lo es que son autónomas y diversas, ya que cada una debe agotarse satisfaciendo requisitos distintos, de manera que cuando alguna de ellas no se

---

<sup>10</sup>Véase la tesis III-PSS-263, FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD.- NO CONSTITUYEN PROCEDIMIENTOS, SINO PROCEDER DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD, POR LO QUE LA ACTUACION ILEGAL EN SU EJERCICIO TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION. Juicio Atrayente No. 72/92/2294/92.- Resuelto en sesión del 1º de junio de 1993, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Dr. Gustavo A. Esquivel Vázquez. R.T.F.F. Tercera Época. Año VI. No. 66. Junio 1993. p. 9.

ajuste al texto normativo, lo que procede es declarar su ilegalidad y, por efecto reflejo, la de las subsecuentes, pero no de las anteriores.<sup>11</sup>

No pasa por inadvertido por nosotros que algunas veces las Salas declaran la nulidad para efectos de una resolución, pero esto es cuando la causa de ilegalidad no trasciende al resultado de la resolución administrativa y por lo mismo es subsanable, mediante la nulidad para el efecto de que se reponga un procedimiento de fiscalización desde la etapa en que sucedió la causa de ilegalidad, en ese contexto, deberá tratarse de una causa de ilegalidad que no sea contraria a los requisitos constitucionales.

### **III.2.3. EJECUCIÓN DE SENTENCIA FISCAL**

Por lo que se refiere a la ejecución de sentencia en materia fiscal, una vez que la Sala o Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa hace la declaratoria de nulidad lisa y llana de una resolución emitida en uso de facultades discrecionales de la autoridad fiscal, la misma deja de tener efectos jurídicos en la esfera del gobernado, de acuerdo a la teoría de las nulidades del acto administrativo, que se encuentra recogida en el artículo 6 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, que establece lo siguiente:

***“Artículo 6.-...***

*El acto administrativo que se declare jurídicamente nulo será inválido; no se presumirá legítimo ni ejecutable; será subsanable, sin perjuicio de que pueda expedirse un nuevo acto. Los particulares no tendrán obligación de cumplirlo y los servidores públicos deberán hacer constar su oposición a ejecutar el acto, fundando y motivando tal negativa. La declaración de nulidad producirá efectos retroactivos.*

---

<sup>11</sup>Época: Novena Época, Registro: 170930, Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO, Tipo Tesis: Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XXVI, Noviembre de 2007, Materia(s): Administrativa, Tesis: XXI.1o.P.A.84 A, Pág. 745. MECANISMO TRIBUTARIO. TRATÁNDOSE DE CONTRIBUCIONES DETERMINADAS POR LA AUTORIDAD, LA ILEGALIDAD DE CUALQUIERA DE SUS ETAPAS IMPLICA, POR EFECTO REFLEJO, LA DE LAS SUBSECUENTES, PERO NO LA DE LAS ANTERIORES.

*En caso de que el acto se hubiera consumado, o bien, sea imposible de hecho o de derecho retrotraer sus efectos, sólo dará lugar a la responsabilidad del servidor público que la hubiere emitido u ordenado.”*

No siendo óbice lo anterior, la nulidad de una resolución en materia fiscal no impide ni obliga a la autoridad fiscal a volver a emitir una nueva Determinación, por medio de la cual subsane los vicios de forma señalados en la sentencia y dicha consecuencia jurídica opera por ministerio de ley, en términos del artículo 57 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Tratándose de vicios de fondo, conforme a la fracción IV del artículo 57 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la autoridad se encuentra legalmente impedida para volver a ejercer facultades de comprobación y determinación al mismo contribuyente sobre los mismos conceptos liquidados y mismos bimestres o ejercicios fiscales anulados.

Así lo señala el artículo que se transcribe a continuación:

**“ARTÍCULO 57.-** *Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a lo siguiente:*

*I. En los casos en los que la sentencia declare la nulidad y ésta se funde en alguna de las siguientes causales:*

**a)** *Tratándose de la incompetencia, la autoridad competente podrá iniciar el procedimiento o dictar una nueva resolución, sin violar lo resuelto por la sentencia, siempre que no hayan caducado sus facultades. Este efecto se producirá aun en el caso de que la sentencia declare la nulidad en forma lisa y llana.*

**b)** *Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo la nulidad; en el caso de nulidad por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.*

...

*c) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la sentencia le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución anulada.*

....”

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis jurisprudencial que se cita a continuación:

***ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA DIRIGIDA A UN CONTRIBUYENTE EN RELACIÓN CON CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS, PERIODOS Y HECHOS MATERIA DE UNA PRIMERA ORDEN, DECLARADA NULA POR INDEBIDA O INSUFICIENTE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN RESPECTO A LA COMPETENCIA MATERIAL DE LA AUTORIDAD QUE LA EMITIÓ, CONTRAVIENE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2008).***

*Conforme al citado numeral, en el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos materia de una revisión anterior, sólo podrá efectuarse una nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. Ahora bien, dado que la génesis del mencionado artículo consiste en hacer respetar las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio y obligar a la autoridad hacendaria a no ordenar ni practicar una visita a un contribuyente por las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos revisados, sin que condicione la emisión de una nueva orden a lo que se haya resuelto en relación con una anterior, referida a esos mismos supuestos, es decir, a que se haya declarado su nulidad, sino sólo a que se compruebe la existencia de hechos diferentes y a que éstos se acrediten en la nueva orden, resulta que la declaración de nulidad lisa y llana de la primera orden por insuficiencia o indebida fundamentación de la competencia material de la autoridad que la emitió, no justifica la emisión de una nueva en las condiciones apuntadas, pues esto es contrario al citado numeral. Lo anterior es así, porque si bien la declaración en esos términos no prejuzga sobre si la autoridad es o no competente, e implica la desaparición de los efectos formales de la propia orden y actos subsecuentes, no hace desaparecer la afectación material que implica la práctica de la visita, que es lo que el legislador trata de impedir a través del indicado precepto; máxime que la prohibición no va dirigida a la específica autoridad que emitió la orden anterior, sino en general al Servicio de Administración Tributaria quien tiene la facultad de fiscalización y puede ejercerla por sí o a través de*

*cualquiera de las autoridades que dependen de él.*<sup>12</sup>

#### SEGUNDA SALA

*CONTRADICCIÓN DE TESIS 231/2011. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero del Vigésimo Tercer Circuito, actual Segundo del Trigésimo Circuito, y Primero y Tercero, ambos en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito. 10 de agosto de 2011. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.*

*Tesis de jurisprudencia 2a./J. 157/2011 (9a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del treinta y uno de agosto de dos mil once.*

En la práctica fiscal se ha visto en reiteradas ocasiones que las Salas invocan un límite temporal establecido en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para el supuesto de que la autoridad pretenda subsanar sus omisiones formales mediante la emisión de nueva Determinación, no obstante el referido criterio, nosotros consideramos que las autoridades fiscales tienen como límite temporal el establecido para la caducidad de las facultades de la autoridad, prevista en el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Ahora bien, como se desprende de las transcripciones efectuadas, dado que las autoridades fiscales hacen uso de facultades discrecionales para ejercer facultades de comprobación, la nulidad de las Determinaciones no pueden ser para efectos de que se vuelvan a emitir, a pesar de que sea por vicios de forma, pues en reiteradas ocasiones, tanto el Poder Judicial de la Federación como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han sostenido que, dado que se encuentran ante facultades discrecionales, su resolución no obliga ni impide a la autoridad fiscal a volver a emitir su Determinación de contribuciones omitidas, pues no se está en presencia del respeto al ejercicio del derecho de petición.

---

<sup>12</sup>Época: Décima Época, Registro: 160282, Instancia: SEGUNDA SALA, Tipo Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Libro V, Febrero de 2012, Tomo 2, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 157/2011 (9a.), Pág. 1280.

Por ese contexto, me adelanto a señalar que es probable que la sentencia del juicio contencioso administrativo por medio de la cual se declare la nulidad lisa y llana de la Determinación de omisión en el pago de contribuciones, pueda servir en un procedimiento de reconocimiento de inocencia, sin embargo, dicha disertación no deja de ser una especulación ante la plenitud de jurisdicción con que cuentan los Tribunales Colegiados de Circuito para resolver dichos procedimientos.

#### **CAPÍTULO IV. FACULTADES DE COMPROBACIÓN (Querella Penal)**

La facultad de comprobación consistente en la formulación de querella penal y recabar pruebas encuentra su fundamento legal en el artículo 42 fracción VIII, y el artículo 92 fracción I, en caso de defraudación fiscal, ambos del Código Fiscal de la Federación, mismos que se transcriben a continuación:

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

...

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

...

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

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

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

*II. ...*

El autor Emilio Margain Manatou<sup>13</sup> toca el tema de la materia penal fiscal, en particular la facultad que tiene la autoridad fiscal para querellarse en contra de un contribuyente que se encuentra en visita domiciliaria o revisión de gabinete, dado que dichas facultades pueden ser ejercidas de forma indistinta, sucesiva o conjuntamente.

Desde mi punto de vista, la querrela debería ser una facultad ejercida sucesivamente a las facultades de comprobación propiamente dichas, *verbi gracia* la visita domiciliaria, revisión de gabinete, compulsas, pues muchas veces nos encontramos con sentencias contradictorias por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando declara la nulidad de una Determinación y el Poder Judicial de la Federación cuando condena al contribuyente por el delito de defraudación fiscal, lo cual atenta contra los derechos humanos del presunto responsable.

#### IV.1. ANTECEDENTES

El autor Emilio Margain<sup>14</sup> nos comenta que *hasta 1982 era raro que el Fisco Federal presentara querrela por haberse cometido por algún contribuyente el delito de defraudación fiscal y fue de 1983 a 1988 cuando se empezaron a presentar con más frecuencia las querellas ante la Procuraduría General de la República por el mencionado delito, sobreseyéndose los procesos a petición de la Secretaría de*

---

<sup>13</sup> MARGAIN Manautou, Emilio. Op.cit., p. 386.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 381.

*Hacienda y Crédito Público cuando el consignado cubría los créditos fiscales que se le habían determinado o bien los garantizaba a satisfacción del erario público.*

*Pero a partir de 1989 a 1994 se aumentaron sensiblemente las querellas por defraudación fiscal sin derecho a que el contribuyente consignado obtuviese libertad bajo fianza, además de que el Fisco Federal se negó a solicitar el sobreseimiento de los procesos aun cuando se le pagasen los créditos fiscales o se le garantizaran a plena satisfacción.*

En relación a lo anterior, comenta el autor Emilio Margain que muchos contribuyentes se vieron en la necesidad de omitir el pago correcto de sus contribuciones derivado de la devaluación del peso mexicano en diciembre de 1994, después que el propio titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, primero en el mes de abril de 1994 y después en la primera quincena de diciembre de ese año, declaró que no habría devaluación de la moneda y los contribuyentes se confiaron teniendo un amargo despertar en enero de 1995, que dio origen, ante el desplome de las actividades económicas, a que infinidad de contribuyentes utilizaran el Impuesto al Valor Agregado a pagar y el Impuesto Sobre la Renta que retenían a sus trabajadores para cubrir gastos que consideraron más urgentes que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.<sup>15</sup>

Ante la queja de que el Código Penal Federal autorizaba la libertad bajo fianza en la comisión de delitos que podían considerarse más graves que el de defraudación fiscal, se modificó el Código Fiscal de la Federación para otorgar el mismo derecho, máxime que comenta el autor referido que se estaban consignando a pequeños y medianos contribuyentes.

*De 1995 a 1998 las nuevas autoridades fiscales ostentaron que en los primeros años habían presentado querellas por el doble de las que se habían presentado en los seis años anteriores.*

---

<sup>15</sup>*Ibíd.*, p.384.



## IV.2. DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Los artículos que establecen el tipo legal de defraudación fiscal son los siguientes:

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

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

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

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.*
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.*
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.*

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

*Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.*

*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.*

**c)** *Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*

**d)** *No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*

**e)** *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

**f)** *Manifiestar 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 aumentará en una mitad.*

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

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

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

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

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

**V.** *Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.*

...

**VII.** Dé efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúnan los requisitos del artículo 29-B, fracción I de este Código.

**VIII.** Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

Cabe destacar que conforme al Código Federal de Procedimientos Penales el delito de defraudación fiscal está tipificado como grave, como se expone a continuación:

**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:

**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.

Ahora bien, de una interpretación sistemática del delito de defraudación fiscal, se desprende que la existencia del mismo requiere los siguientes elementos:<sup>16</sup>

- a) La existencia de una contribución a cargo del particular.
- b) Que por medio de engaños o aprovechamiento del error se omita el pago parcial o total de una contribución.
- c) La obtención de un beneficio indebido.
- d) Un perjuicio del fisco federal.

#### **IV.2.1. ESTUDIO DOGMÁTICO**

Estudiosos del derecho como Miguel Ángel Ruíz<sup>17</sup>, considera que el **delito de defraudación fiscal** se estima especializado, tanto por el sujeto activo que lo

---

<sup>16</sup>SOTO Reséndiz, Ulises Adán. Curso de Empresas y Contribuciones II, Especialidad en Derecho Fiscal del Posgrado de la Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México.

*es el contribuyente como el pasivo que lo es la hacienda pública, así como por el beneficio económico que obtiene el primero por la omisión parcial o total de un impuesto o contribución o algún otro beneficio fiscal indebido, verbigracia, una exención, un estímulo fiscal, o un subsidio que se obtenga sin derecho a gozarlo, por medio de engaños o aprovechamientos de error.*

Desde el punto de vista del autor, la forma de comisión coincide sustancialmente con la figura delictiva del fraude genérico en el Derecho penal, que son "el engaño, o el aprovechamiento de error y la obtención de una prestación ilícita."

Dicho autor, señala que *en razón de una política criminológica preventiva, se contempla una excusa absolutoria, respecto de quien hubiera omitido el pago de la contribución u obteniendo el beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos, antes de que el fisco se dé cuenta de la omisión o el perjuicio, siempre que no medie requerimiento;* desde mi punto de vista esta no es una excusa absolutoria, porque difiere de la naturaleza de esta, ya que en este supuesto, como el autor lo señala, la autoridad fiscal aún no se da cuenta de la comisión del delito de defraudación fiscal.

Los elementos del tipo penal quedan establecidos en el numeral transcrito, y se sintetizan en:

- a) Usar engaños,
- b) aprovecharse de errores,
- c) omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución,
- d) obtener un beneficio indebido, y
- e) causar perjuicio al fisco federal

---

<sup>17</sup> RUIZ Sánchez, Miguel Ángel. ESTUDIO DOGMÁTICO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL artículo publicado en la revista CRIMINOGENESIS, México, publicación cuatrimestral, año 1, número 3, agosto de 2008, pp. 55-71.

El autor Raúl González-Salas<sup>18</sup> señala como características del tipo de defraudación fiscal las siguientes:

1. Debe recaer en la Hacienda Pública como ente abstracto.
2. El engaño se equipara al engaño previsto en el delito de fraude.

3. Solamente está referido a la omisión de pagar total o parcialmente las contribuciones. Por tanto, es necesario para que haya defraudación que haya nacido la obligación tributaria.

Este último numeral es muy importante resaltarlo, pues muchas averiguaciones previas se inician antes de que exista una Determinación de créditos fiscales, y en la especie pueden existir distintas variables que pueden conducir a que el sujeto pasivo no concreto el hecho generador, no es sujeto del impuesto, o el hecho imponible se encuentra gravado a tasa 0%.

Los presupuestos del delito en estudio<sup>19</sup>, son:

1. Sujeto activo: Únicamente lo puede ser una persona física que tenga la calidad de contribuyente, pudiendo serlo también el representante de éste, su deudor solidario o por excepción un tercero. No comprendemos a las persona morales dentro de los sujetos activos, pues el pronombre de "quien" a que se refiere el tipo penal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, alude a una persona subjetiva, individual: física y no a un conjunto de personas como podrían ser las que integran a las personas morales, y en todo caso éstas últimas persona serán responsables a título individual para efectos de la sanción privativa de libertad, ya que no podríamos privar de la libertad a una persona moral como tal, pero sí a sus miembros que toman a la sociedad como un medio para cometer diversos delitos fiscales o financieros A la persona moral se le puede aplicar una medida de seguridad, suspendiendo sus actividades o disolviéndola para resguardar la seguridad pública y los intereses de terceros.

---

<sup>18</sup>GONZÁLEZ-SALAS Campos, Raúl. LOS DELITOS FISCALES, Pereznieto Editores, México, 1995, pp. 27-57, 68-81, 175-183.

<sup>19</sup>RUIZ Sánchez, Miguel Ángel. Op. Cit.,pp. 55-71.

En torno a este tema, se ha generado notable discusión entre los postulantes, pues siempre se trata de inculpar al representante legal, al administrador único o a los miembros del Consejo de Administración, cuando ellos muchas veces carecen de los conocimientos contables o administrativos que requieren para la concreción del delito, dado que es un tipo penal de conducta dolosa.

En relación a la responsabilidad en la comisión de delitos, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, nos señala lo siguiente:

**“Artículo 95.-** *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.”*

En relación a este tema, la Ley Federal para la Prevención e Identificación de las Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita publicada en el Diario Oficial de la Federación el pasado 17 de octubre de 2012, introdujo en su artículo una nueva idea de responsable que, desde nuestro punto de vista va más acorde con el contenido del artículo 7 del Código Penal Federal que exige la calidad de garante por parte del sujeto activo, para poderle reprochar un delito que se consuma con la omisión de conducta.

2. Sujeto pasivo: Lo es únicamente el fisco federal, cuyo titular es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o cualquier otra autoridad fiscal, dado que las mismas son las titulares del bien jurídico tutelado en la norma fiscal, a ellas les corresponderá formular la excitativa al Ministerio Público de la Federación para que sea éste quien a su vez integre la averiguación previa y ejercite o no la

acción penal en contra del sujeto activo. Constituye una exigencia procesal la querrela que debe formular la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que el Ministerio Público pueda proceder contra el activo de este ilícito fiscal.

3. Bien jurídico: Sobre este tema, existen diversos criterios entre los teóricos. Miguel Ángel Ruíz, señala que el delito de defraudación fiscal conserva para sí, como bien jurídico, los ingresos de la autoridad fiscal y como consecuencia de ello el patrimonio del Estado o Derecho Patrimonial del Estado.

Otros autores señalan como bien jurídico tutelado la fe, pues el Estado recibe la información proporcionada por el contribuyente bajo la presunción de buena fe, presunción que admite prueba en contrario, por ello, el derecho penal tutela como bien jurídico la fe pública, pues cuando la administración pública se allega de elementos que desvirtúan la buena fe, lo procedente es sancionar al contribuyente conforme al derecho penal.

4. Objeto material: El objeto material sobre el que recae la conducta delictiva del sujeto activo, lo constituye los ingresos que le pertenecen a la Hacienda Pública y que se encuentran previstos en la Ley de Ingresos correspondiente a cada ejercicio anual. Estos ingresos son administrados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual los redistribuye en todos los rubros de gastos que contempla la Ley de Egresos anual respectiva.

5. Resultado: El delito de defraudación fiscal está formulado como un tipo de resultado de daño material, ya que con la conducta del sujeto activo este obtiene un beneficio económico con perjuicio al fisco federal, afectándose finalmente los ingresos de la Hacienda Pública o de cualquier otra autoridad fiscal y por ende del Estado.

Al señalar el Código Fiscal de la Federación (artículo 108): "omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con

perjuicio del fisco federal", el legislador utiliza la partícula "u" para precisar dos formas de resultado, por tanto, Miguel Ángel Ruíz asegura que se utiliza la conjunción "u" como disyuntiva y no como "y" copulativa.

El autor Miguel Ángel Ruíz señala que *el delito de defraudación fiscal, generalmente se presenta como un delito instantáneo, por lo que, se consuma en un solo momento; es decir, se da en el instante mismo en que el sujeto recibe del fisco el beneficio indebido, y está consciente del error de la Hacienda Pública. Dentro de la doctrina existen voces que proclaman que este tipo de delitos puede ser continuado, cuando con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa, identidad de lesión jurídica, incluso de diversa gravedad, se producen varios resultados típicos.*<sup>20</sup>

Por lo que hace a los elementos positivos del delito de defraudación fiscal, dicho autor señala que son los siguientes:

**CONDUCTA:** El autor Octavio Orellana Wiarco señala que *“la conducta se proyecta en acción cuando observamos que el sujeto activo la manifiesta en movimientos corporales voluntarios apreciables por los sentidos coincide con la exigencia en el verbo rector de la descripción típica; o bien, mediante omisión cuando el autor se conduce en una inactividad, de la ausencia del movimiento corporal voluntario, cuando el tipo le imponía el deber de actuar, contenido en el verbo rector de ejecutar una acción, y de comisión por omisión, cuando a través de una omisión se produce un resultado material, y se comete el ilícito”*<sup>21</sup>.

Algunos autores, señalan que nos encontramos ante un tipo penal de los denominados de formulación alternativa, porque en este tipo existen dos formas de conductas: uso de engaños, o bien, el aprovecharse del error. El autor González Salas expresa su opinión en relación a la expresión de *“la obtención de*

---

<sup>20</sup> *Ídem.*

<sup>21</sup> ORELLANA Wiarco, Octavio, El delito de defraudación fiscal: ensayo dogmático jurídico penal, ed. Porrúa, México, 2001, p. 103.



*un beneficio indebido”, y señala que la obtención del beneficio indebido se refiere al resultado típico, pero no a una forma de conducta por la cual se puede cometer este ilícito.<sup>22</sup>*

En la teoría finalista, la cual fue adoptada en México, para la persecución del delito durante varios años, me llama la atención que se habla de un resultado material también alternativo al señalarse que tanto el hecho de no pagar total o parcialmente alguna contribución, o bien en la obtención de un beneficio indebido, a través del aprovechamiento del error, existe un resultado material de daño.

El delito de defraudación fiscal se puede cometer en forma activa como pasiva (comisión por omisión). El tipo penal comprende dos formas de conducta, la primera mediante una acción consistente en usar engaños (el verbo rector es engañar), y la segunda de omisión al aprovecharse (el verbo rector es aprovechar) de un error (de la Hacienda Pública).

En razón del empleo de los verbos rectores (omisión y obtención) en la descripción del delito de defraudación fiscal, se desprenden dos conductas o dos hipótesis penales, que son:

1. La omisión total o parcial del pago de alguna contribución con uso de engaños o aprovechamiento de errores.
2. La obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal con uso de engaños o aprovechamiento de errores.

En el primer caso, se tiene que el núcleo de la conducta radica en la omisión del pago de la contribución, siendo el medio comisivo el uso de engaños (acción) o el aprovechamiento del error (abstención). En el segundo caso, se refiere a la **OBTENCIÓN** de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, consecuentemente, el posible sujeto activo del delito sólo puede desplegar una de ellas, pero no ambas simultáneamente en un solo evento, ya que, o se omite

---

<sup>22</sup>GONZÁLEZ-SALAS Campos, Raúl. Op. cit., p. 69.

pagar la contribución, o se obtiene un beneficio indebido.<sup>23</sup>

En relación con lo anterior, resulta importante destacar la integración de los elementos antes descritos por la doctrina. Refiere el autor Mario Alberto Torres López<sup>24</sup> que el vocablo “obtener” tiene la significación de alcanzar, conseguir, o lograr una cosa, y para efectos de la defraudación fiscal ha de ser entendida como el hecho de recibir del fisco algo: una devolución de impuestos, por ejemplo, pues otro tipo de actos como crear impuestos a favor realizable en el futuro, no constituyen materialmente lesiones a la Hacienda Pública pero cuando esos impuestos a favor se utilicen para pagar menos contribución u obtener reembolsos, entonces podremos hablar de tentativa o de delito consumado.

La expresión debido es un elemento normativo del tipo penal que con cierta regularidad utilizan nuestros legisladores; el alcance que esta expresión tiene es que se debe acreditar cual es el marco normativo del beneficio para conocer cuando es “debido” y comparar con el caso concreto, acreditando que no está dentro del citado esquema. También es aplicable cuando una persona suplanta a un contribuyente que tiene derecho a obtener diversas cantidades del fisco federal y las obtiene, pues obtiene un beneficio del Estado en tanto este es fisco federal; o en el caso de quien solicita y obtiene una devolución a título de contribución de algo que nunca pagó.

Cabe destacar que en este punto es donde radica la dificultad para la autoridad fiscal y específicamente para el Ministerio Público de la Federación de probar el uso de engaños, pues la intencionalidad del sujeto activo se idea en la mente, cuyo reconocimiento difícilmente es expresado por el sujeto activo mediante la confesión, por tanto, tendrá que probarse por medio de documentales, periciales y de la prueba circunstancial, a fin de que el Juez infiera lógicamente de

---

<sup>23</sup>SOTO Reséndiz, Ulises Adán. Curso de Empresas y Contribuciones II, Especialidad en Derecho Fiscal del Posgrado de la Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, 2012.

<sup>24</sup>TORRES, López Mario Alberto. TEORÍA Y PRÁCTICA DE LOS DELITOS FISCALES, Ed. Porrúa. 1a. ed., México, 2000. pp.147-148.

dichas probanzas y llegue al convencimiento pleno de uso de engaños.

En cuanto a la omisión el contribuyente recibe un beneficio por error del fisco, sin que haga nada para aclarar el error, sin embargo actúa beneficiándose de dicho error en su favor, produciendo un resultado material en perjuicio de la autoridad fiscal. El dolo del sujeto activo debe derivar del aprovechamiento del error del fisco, para que su conducta sea antijurídica y culpable.

Coincido con el autor Miguel Ángel Ruiz, en el sentido de que el dolo se caracteriza por que el actor conozca las consecuencias de sus actos, por lo que si el contribuyente no sabe de contabilidad, su actuar carecería de dolo, pues no conoce las consecuencias de sus actos, v.g., que el contribuyente beneficiado por el error del fisco, no se percate del error, porque la cantidad sea mínima o porque realice operaciones contables continuas de grandes cantidades de dinero, pasando desapercibido algún monto, o de plano ignorar o entender que la devolución es la incorrecta.

**Nexo Causal:** La conducta desplegada por el activo "usar engaños" para omitir el pago de contribuciones o bien aprovecharse del error del fisco para recibir un beneficio económico indebido, sin que aclare a la autoridad fiscal el error que cometieron debe provocar un resultado material, es decir, causar un perjuicio a Hacienda Pública.

En la primera hipótesis el sujeto activo previó como posible el resultado y en la segunda hipótesis el sujeto se abstuvo de obrar con la diligencia que le exigía la norma.

El delito de defraudación fiscal cuando se consuma por medio de acción, el nexo causal, puede describirse de la siguiente forma: el sujeto activo elabora el documento en que se autodetermina y lo presenta ante la autoridad fiscal, no basta preparar la declaración en que se consignent las situaciones engañosas

como ocultar ingresos, prevista en la ley, pues la elaboración es un acto preparatorio, pero la consumación del delito se obtiene con la presentación ante la autoridad fiscal, donde se asiente que el contribuyente no está obligado a pagar contribuciones cuando él sabe que sí adeuda y que debe pagarlas, y entre su conducta y el resultado existe una relación o nexo causal.

Como en todo delito, para su debido análisis y en su caso configuración es necesario que la conducta del sujeto activo se realice en circunstancias de tiempo, lugar, modo o medio u ocasión.

Veamos si estas circunstancias *de jure* o *de facto* son exigidas en el ilícito, mismas en las que se difiere con el autor y se plantean las siguientes:

En cuanto al **tiempo**: El Código Fiscal de la Federación contempla un límite temporal para Determinar la omisión en el pago de contribuciones, que abarca cinco años calendario.

En cuanto al **lugar**: La omisión debe ser en territorio nacional y se vincula al domicilio fiscal del contribuyente.

En cuanto al **modo o medio**: No existe una circunstancia de modo, sin embargo el tipo penal requiere la consignación del error en las declaraciones o mediante documentos falsos.

Ahora bien, estimamos necesario estudiar lo relativo a las **circunstancias agravantes, en cuanto a la conducta** realizada por el contribuyente activo.

El Código Fiscal de la Federación señala que el delito será calificado, cuando se origine por:

- a) Usar documentos falsos,

b) Omitir reiteradamente expedir comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos,

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal, la devolución de contribuciones que no le correspondan,

d) Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

**TIPICIDAD:** únicamente podrá cometerse este delito cuando la conducta del contribuyente se adecúe exactamente al hecho delictivo que describe el tipo penal.

Dentro del tipo se comprenden **los elementos objetivos, normativos y subjetivos**. En los primeros se estudian al sujeto activo, pasivo, bien jurídico, objeto jurídico, resultado, nexo causal, circunstancias de ejecución y agravantes en su caso; en relación a los segundos, Miguel Ángel Ruíz<sup>25</sup> señala que se analiza la protección de los bienes jurídicos y la lesión que puedan resentir dichos bienes.

Dentro de estos elementos normativos también se comprenden distintos conceptos como "pago" o el de "contribuciones" que son de contenido esencialmente jurídico, así como la expresión "obtener un beneficio indebido"; y, los subjetivos, se refieren a la intencionalidad o psique del sujeto activo (contribuyente o tercero), en el caso concreto, se trata de un delito doloso.

En relación al concepto normativo de **contribución**, éste se encuentra definido claramente en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto al término de **contribuyente**, el Mtro. Ulises Adán Soto señala que tiene dos vertientes principales, como el propio derecho tributario establece, por un lado, tenemos al derecho tributario sustantivo y por el otro, al derecho tributario

---

<sup>25</sup>RUIZ Sánchez, Miguel Ángel. Op. Cit., pp. 55-71.

formal o adjetivo.<sup>26</sup>

Por la realización de sus actos el particular adquiere la calidad jurídica de sujeto pasivo, una vez que concreta todos y cada uno de los elementos constitutivos del impuesto, entonces, adquiere la calidad jurídica sustantiva de **contribuyente**.

En relación con la noción formal de **contribuyente**, esa calidad la adquiere el particular cuando se ha inscrito al Registro Federal de Contribuyentes.

Al respecto, dicho Maestro señala que sólo hasta el momento en que las autoridades fiscales concluyen el ejercicio de facultades de comprobación, se puede tener por acreditado que el particular adquiere la calidad de **contribuyente sustantivamente**.

**ATIPICIDAD:** A juicio del autor Miguel Ángel Ruiz, se presentará cuando falte cualquier elemento del tipo penal del delito de defraudación fiscal: *Verbigracia*, se produce la atipicidad cuando la falta de presentación de las declaraciones periódicas y por ende la omisión del pago de las contribuciones, se deba a descuidos o negligencia, porque se ausentaría el dolo. En ese supuesto el multireferido autor señala que se actualizaría una infracción administrativa, donde el contribuyente tendría que pagar multas y recargos en todo caso. Asimismo se podría presentar un error de tipo cuando el contribuyente cree que tiene obligación de pagar un impuesto en lugar del que realmente está obligado, pues aquí no existe uso de engaños o aprovechamiento del error de la autoridad hacendaría sino más bien se trata de una falsa concepción de la obligación tributaria.

**ANTI JURIDICIDAD:** La conducta del contribuyente será antijurídica siempre que no exista una causa de justificación que ampare el uso de engaños o el aprovechamiento del error que comete el fisco, y sí por el contrario se beneficie

---

<sup>26</sup>SOTO Reséndiz, Ulises Adán. Op. Cit.

indebidamente del perjuicio causado a la Hacienda Pública.

**CULPABILIDAD:** Acertadamente el autor Miguel Ángel Ruiz señala que *en el delito de defraudación fiscal se tendrá que demostrar que la conducta del contribuyente es dolosa, en razón que no puede concebirse su comisión a título de delito culposo*. No obstante se podría presentar un error sobre la conciencia de la antijuridicidad del hecho o error de derecho. Cabría la posibilidad también del error de prohibición. En todo caso se actualizaría una causa de exclusión del delito en estudio.

**PUNIBILIDAD:** En cuanto a la punibilidad, dicho autor señala que *se aplica un método cuantitativo, en orden ascendente, es decir, que en cuanto sea mayor el monto defraudado será la proporcionalidad de la pena*.

Como aspecto negativo de la punibilidad, se encuentran las excusas absolutorias, las cuales son definidas por Miguel Ángel Ruiz como causas personalísimas del sujeto activo, que considera el legislador en razón de una política criminológica preventiva para no causar más daño en el erario público.

Del estudio del delito de defraudación fiscal, se advierte que no puede existir alguna que afecte al delito propiamente, sin embargo si hay algunas que afectan directamente al crédito fiscal, cuya omisión es el origen del delito, tales como cancelación del crédito por incosteable, cuando es por un monto muy bajo, en términos del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, o cuando opera la caducidad o la prescripción del crédito en perjuicio del fisco federal, sin embargo dichas situaciones primero deben combatirse en la vía administrativa.

**CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD:** Son requisitos de carácter procedimentales (objetivos), ajenos a los elementos constitutivos del tipo penal, debiéndose cumplir para poder proceder penalmente contra un posible

contribuyente. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de la Procuraduría Fiscal, formula querrela ante el Ministerio Público de la Federación para que éste pueda integrar la averiguación previa y ejercitar acción penal ante el Juez de Distrito en Materia de Procesos Penales Federales como lo señala el artículo 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.***

Al respecto nos surge la duda del significado de dichos enunciados, pues atendiendo a su interpretación literal, los organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, no podrían formular querrela, más que por conducto de la Secretaría señalada, sin embargo, de la lectura de las leyes correspondientes se advierte que en la Ley del Seguro Social el tipo penal de defraudación fiscal, se encuentra legislado de manera completa, sin hacer alusión al Código Fiscal de la Federación, no así en el caso de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en la cual el legislador fue totalmente omiso en abundar en el tipo penal, pues prefirió atender a la supletoriedad del citado Código.

Resulta importante destacar que de acuerdo al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede presentar querrela en contra de un contribuyente por el delito de defraudación fiscal aun sin existir monto determinado. Al respecto el autor Arturo Millán señala que dicho caso se presenta cuando la Secretaría no ha auditado a un contribuyente, pudiendo



también darse esta situación, cuando a la institución antes citada le resulta imposible llevar a cabo dicha auditoría, por cualquier motivo razón o causa.<sup>27</sup>

Desde mi punto de vista dicho supuesto resulta inconstitucional por atentar contra el principio de la presunción de inocencia, dado que es posible que el Ministerio Público en realidad inicie una averiguación a un contribuyente que ni siquiera es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria con el fisco federal sobre determinados impuestos.

### **Requisitos de Procedibilidad**

De la lectura de los artículos correspondientes del Código Fiscal de la Federación, se advierte la existencia de un requisito de procedibilidad consistente en querrela para el delito de defraudación fiscal, a diferencia del delito de contrabando en donde se trata de declaratoria de perjuicio.

*Rivera Silva define la querrela, como elemento de la averiguación previa, en una relación de hechos expuestos por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga al autor del delito.*

*Para Colín Sánchez, la querrela es un derecho potestativo que tiene el ofendido del delito, para hacerlo del conocimiento de las autoridades y dar su anuencia para que sea perseguido.<sup>28</sup>*

En el caso en particular en el que nos encontramos, la querrela debe ser presentada, discrecionalmente, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero no sólo con los hechos, sino también con el derecho, dada la especialidad de la materia.

---

<sup>27</sup> MILLÁN González, Arturo. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, ed. ISEF, México, 2005, p. 174.

<sup>28</sup> BARRAGÁN Salvatierra, Carlos. DERECHO PROCESAL PENAL, 2da. Ed., McGraw Hill, México, 2004, p.339.

#### IV. 3. PROBLEMAS QUE PRESENTAN LAS QUERELLAS.

El autor Emilio Margain<sup>29</sup> nos explica en su obra que, *el grueso de las querellas que formula la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante la Procuraduría General de la República por defraudación fiscal contemplan claras violaciones a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional y el Código Fiscal de la Federación en las visitas domiciliarias que se llevan a cabo, por cuanto que en ocasiones los visitadores omiten dar cumplimiento a diversas obligaciones, tales como sustitución de testigos sin precisar la causa de ello; visitadores que han omitido identificarse correctamente al sustituir o presentarse para auxiliar a los ya designados; por no levantar, hasta 1998, el acta de corrección fiscal cuando los visitadores se han percatado que el visitado se ha colocado en alguna de las causales de determinación presuntiva; cuando los visitadores llevan redactadas la última acta parcial y acta final en computadora e impresora portátiles y una vez que estos aparatos las producen se llama al visitado y a los testigos para que las firmen, apareciendo que en tres horas se redactaron setenta y una hojas tamaño carta a renglón cerrado sin error alguno, inclusive habiéndose presentado aviso de que se opta por presentar dictamen de estados financieros en tiempo, se desatiende ello y se continúa con la visita.*

Sostiene el autor que *por grave que pueda ser el comportamiento de un contribuyente nuestros Tribunales Judiciales Federales deben velar por el respeto del derecho, sobre todo de las formalidades que señalan los ordenamientos tributarios, pues su violación es de orden público y así lo reconocieron los fundadores del TFF –actualmente llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa-.*

Si en el artículo 16 constitucional dice que *“la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias...para...exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales,*

---

<sup>29</sup> MARGAIN Manautou, Emilio. Op. Cit., pp. 388-404.

*sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”, y en el undécimo párrafo del mismo precepto se establece que “en toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia”, tenemos que en la visita domiciliaria deben respetarse rigurosamente las formalidades prescritas para los cateos.*

Así las cosas, el autor Emilio Margain asegura que en las visitas domiciliarias que dan origen a la querrela y consignación penal del visitado no se sujetan a todo lo que establece el artículo 16 constitucional, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al presentar su querrela, no se ha sujetado en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Ahora bien, con la reforma a partir de enero de 1999, el Fisco Federal con el ánimo de evitar la libertad bajo fianza a los contribuyentes consignados ante autoridad judicial, procedió a reformar el tercer párrafo después de la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación para quedar como actualmente se encuentra:

*Artículo 92.-*

*...*

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

Actualmente, en los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela, sin necesidad de haber concluido con el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal, razón por la cual la cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal porque aún no precisa exactamente el monto de las contribuciones omitidas y éstas se determinaran hasta que se emita la resolución correspondiente, derivada del ejercicio de facultades de comprobación.

Por otro lado, es menester demostrar en forma fehaciente que el contribuyente realmente tiene la obligación fiscal que se le reclama, pero tal elemento no se actualiza cuando impugna oportunamente la resolución que determinó el crédito fiscal por el ejercicio revisado y, al formularse la querrela respectiva, el juicio contencioso administrativo o recurso de revocación se encuentra pendiente de resolver, y en tal supuesto, ante el desconocimiento de la existencia de la obligación tributaria del reo, no puede determinarse si la obligación se encuentra acreditada o no.

- Sirve de apoyo el fallo del Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito en el amparo en revisión 233/94, que señala:

DEFRAUDACIÓN FISCAL. INEXISTENCIA DEL DELITO DE, CUANDO AUNNO TRANSCURRE EL TÉRMINO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Continua señalando el autor referido que lamentablemente el Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha resuelto, a través de una jurisprudencia que el Fisco Federal puede presentar querrela por el delito de defraudación fiscal sin que se otorgue, al visitado o revisado, la garantía de audiencia que otorgan las fracción IV

del artículo 46 y fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, al sostener:

- DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE.

Aunado a lo anterior, en ocasiones la autoridad fiscal emite la resolución administrativa determinando contribuciones omitidas y enseguida presenta la querrela, no obstante que aquélla ha sido impugnada por el contribuyente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por considerar que son improcedentes las omisiones que se le atribuyen.

- El Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, en el amparo directo 412/96, dictó el siguiente fallo:  
DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN CUÁNDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCIÓN LA REVISIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

Además, el autor Emilio Margain señaló que en buen número de casos sólo a través de la prueba pericial de contadores puede demostrarse fehacientemente que se incurrió en delito de defraudación fiscal.

#### **IV.4. PETICIÓN DE SOBRESEIMIENTO**

En lo que se refiere al sobreseimiento, el Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

*Artículo 92.*

...

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

El autor Raúl González Salas señala que el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente la figura del perdón legal como causa de extinción de la acción penal, sino solamente como una figura procesal distinta, consistente en la petición de sobreseimiento, que al parecer tiene los mismos efectos o consecuencias jurídicas que las del perdón. *No obstante esto, se considera que los delitos perseguibles por querrela pueden también extinguirse a través de la figura del perdón que prevé el Código Penal Federal.*<sup>30</sup>

Dicho autor señala que *una vez ejecutoriada dicha petición, en términos de los Artículos 298 al 304 del Código Federal de Procedimientos Penales, se decreta el sobreseimiento, surtiendo entonces los efectos de una sentencia absolutoria con valor de cosa juzgada*, lo cual resulta criticable pues muchos autores coinciden en que un sobreseimiento no puede tener efectos de cosa juzgada.

La petición del sobreseimiento no es libre, sino que queda condicionada a que se cumplan los requisitos de haber pagado o garantizado los créditos fiscales.

Esta petición en la actualidad, es formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de forma discrecional, en cualquier momento del proceso judicial anterior al dictado de la sentencia, lo cual resulta discutible pues en la práctica

---

<sup>30</sup>GONZÁLEZ-SALAS Campos, Raúl. Op.cit., p. 177.

forense nos damos cuenta que a veces no basta el pago del crédito fiscal más actualización y recargos, pues la autoridad ministerial lleva su averiguación previa hasta las últimas consecuencia con la intención de corregir ejemplarmente al contribuyente para prevenir la omisión de pago de los demás.

En efecto, de la lectura del Código Fiscal de la Federación se desprende que la autoridad fiscal cuenta con la facultad discrecional de solicitar el sobreseimiento de la causa penal, si el contribuyente cubre el monto de la liquidación respectiva, sin embargo, tratadistas como Raúl González- Salas consideran que la misma debe ser una facultad reglada sí se cumplen todos los requisitos establecidos en el párrafo que regula esta petición de sobreseimiento, como son que:

1. los procesados hayan pagado las contribuciones omitidas,
2. las sanciones y los recargos respectivos,
3. o bien que los créditos fiscales hayan quedado garantizados a satisfacción de la SHCP.

Señala dicho autor que el Ministro jubilado Rivera Silva sostiene que una vez pagados o garantizados los créditos fiscales, se debe sobreseer la causa, pues no se debe tratar de una facultad meramente discrecional, criterio con el cual coincidimos.

Otro sector doctrinal sostiene que no es forzoso para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacer la petición de sobreseimiento, pues se trata de una facultad discrecional, y, por tanto, no se considera que sea una exigencia automática como consecuencia del pago o de garantizar el crédito fiscal.

#### **IV.5. LIBERTAD PROVISIONAL**

En este supuesto se requiere que la autoridad judicial al establecer el monto de la caución para que el contribuyente consignado salga en libertad provisional, exija también la suma de las contribuciones consideradas como omitidas

actualizadas y recargos determinados, situación en la cual se estaría en presencia de dos penas en perjuicio del contribuyente: una pecuniaria y una pena privativa de libertad, lo que prohíbe el artículo 23 constitucional de que “nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito”, aunado a que el artículo 70 primer párrafo del Código Fiscal de Federación dice que “la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”<sup>31</sup>

El autor Emilio Margain señala que las multas por omisión de contribuciones se impondrán hasta dictarse la resolución administrativa y es entonces cuando debe impugnarse la inconstitucionalidad del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.

Aunado a lo anterior, en el supuesto de que se pretenda la libertad provisional, el contribuyente deberá garantizar el monto de la caución que fije la autoridad judicial, más la cantidad que se estima omitida, lo cual no sustituye que se otorgue la garantía del interés fiscal, esto es, que se garantice dos veces el interés fiscal, con lo cual se trata de evitar que el delincuente no obtenga su libertad provisional.

El autor Arturo Millán González<sup>32</sup> señala que la condena condicional es un beneficio otorgado a los condenados, con sentencias de baja penalidad, consistente en la sustitución de la ejecución de dicha condena, condicionada ésta aun buen comportamiento del sentenciado. Los dos principales requisitos para gozar del beneficio antes comentado son:

- Que se trate de una sentencia de baja penalidad: no mayor de cuatro años;
- y
- Que se haya hecho la reparación del daño.

---

<sup>31</sup>MARGAIN Manautou, Emilio. Op. Cit., pp. 388-404.

<sup>32</sup>MILLÁN González, Arturo. Op. Cit., pp. 69-74, 185-207.



En ese contexto, en caso de que el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00, la consecuencia jurídica de que un delito se califique como grave, se traduce en la pérdida del siguiente derecho:

- *Todo inculpado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional - bajo caución-, inmediatamente que lo solicite (**Artículo 399** del Código Federal de Procedimientos Penales)*

En relación a la caución, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala que la caución será fijada por la autoridad judicial, aunada a la cantidad de garantía del interés fiscal fijada por la autoridad fiscal.

*Artículo 92.-*

*...*

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

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

En ese contexto, por la vía penal, en el supuesto previsto en la fracción I del artículo 108 del citado Código, deberá otorgarse caución para obtener la libertad provisional además de la garantía del interés fiscal que deba otorgarse por la vía administrativa, la cual si es otorgada hay un beneficio para el contribuyente de que se pueda reducir la caución hasta un 50%.

#### IV.6. SENTENCIA DE LA CAUSA PENAL

Coincido con el autor Arturo Millán en que *constituye una exigencia legal para el Ministerio Público, acreditar el dolo en la conducta del procesado, para solicitar al juez penal, en sus conclusiones acusatorias, que dicte una sentencia definitiva condenatoria en contra de éste, por la comisión del delito de defraudación fiscal.*

*Lo anterior, en base a las pruebas de cargo, que el Ministerio Público debió haber aportado en el proceso penal.*

En efecto, si bien no es requisito acreditar el dolo para iniciar una averiguación previa y ejercitar la acción penal, o para que el Juez penal dicte auto de sujeción a proceso, si es un requisito indispensable para el dictado de una sentencia condenatoria.

Asimismo, dicho autor señala que *constituye una exigencia legal para el juez penal, al dictar una sentencia definitiva condenatoria, por el delito de defraudación fiscal, o su equiparable, cerciorarse de que el Ministerio Público haya acreditado plenamente la existencia de dolo en el procesado, de no ser así, dicho juez habrá hecho una incorrecta interpretación de la ley, y una indebida aplicación de la misma.*

Agrega dicho autor que en ausencia de dolo, el delito de defraudación fiscal no existe; en este caso sólo se estará en presencia de una falta administrativa, que se debe sancionar con una multa.

En autor Raúl González-Salas<sup>33</sup> señala que sólo el juez penal puede determinar si se han integrado los elementos que cada tipo legal exige, y después de su fundamentación y motivación decidirá si se acreditaron o no los elementos

---

<sup>33</sup>*Ibíd.*, pp. 175-183.

del tipo penal y la probable responsabilidad; con ello determinará la incoación de un proceso penal en contra de una persona.

*En todo análisis de los elementos constitutivos de la defraudación fiscal, corresponderá al juez determinar si existió o no la obligación de pago y si se infringió dolosamente dicha obligación, como uno de los elementos típicos a que obliga acreditar el Art. 19 Constitucional. De aquí se desprende que el juez tendrá la obligación, al momento de decidir la situación jurídica de cualquier consignado, de determinar si dolosamente se han infringido las leyes fiscales y si con los elementos aportados en la averiguación previa por el MP se han acreditado los elementos del tipo penal. Al ejercitar la acción penal el MP, como titular de dicha acción, si bien es cierto, considera que han quedado acreditados los elementos del tipo penal, no debe significar de ningún modo que la autoridad judicial tenga que seguir obligadamente el criterio del MP y, por tanto, podrá resolver con toda la autoridad que le compete, contrariamente a la consignación del MP, estando legitimada para argumentar que los elementos aportados por las autoridades fiscales no tienen el valor pleno que le confiere el CFPP a que se refieren los Arts. 279 a 290, ya que, como se vio, tienen un mero valor indiciario las actuaciones que practique la SHCP para determinar la existencia del delito conforme lo establece el Art. 42 Fracc. VII del CFF; esto es, constituyen meras opiniones que no tienen otro valor que el de meros indicios para acreditar la existencia de un hecho delictivo.<sup>34</sup>*

En ese contexto, se debe resaltar que el delito de defraudación fiscal requiere necesariamente la acreditación de la existencia de una contribución a cargo de un particular y la producción de un perjuicio al haber patrimonial del fisco federal, elementos sin los cuales no se puede demostrar el delito referido, por lo cual lógicamente la autoridad fiscal debe concluir el ejercicio de facultades de comprobación con una determinación de contribuciones, de forma previa al dictado de la sentencia de primera instancia.

Ahora bien, es discutible que la determinación de contribuciones haya sido notificada y posteriormente impugnada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y al mismo tiempo dicha autoridad presente querrela ante el

---

<sup>34</sup> *Ibíd.*, p.73.

Ministerio Público para llevarla hasta el proceso judicial, pues el Juez especialista en materia penal tendría que dictar una sentencia sin que el documento que respalda la defraudación fiscal se encuentre firme.

En este sentido, no puede pasar desapercibido por el Juez Penal que además de conocer los delitos fiscales debe conocer las infracciones administrativas, para no incurrir en sancionar con pena privativa de la libertad una conducta negligente del contribuyente que en realidad se encuentra regulada en el catálogo de las infracciones administrativas, pero que la Secretaría de Hacienda y Crédito Pública, indebidamente llevo a la materia penal.

Cabe señalar que procede el sobreseimiento de la causa penal en los casos que se señalan en el artículo 298 del Código Federal de Procedimientos Penales, mismo que se transcribe a continuación:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dentro del artículo transcrito puede visualizarse cuales son algunas de las causas de sobreseimiento que pueden actualizarse en una causa penal por defraudación penal. Desde mi punto de vista son las contenidas en las fracciones IV y VII.

#### **IV.7. EJECUCIÓN DE SENTENCIA PENAL**

En materia penal federal, anteriormente la ejecución de sentencias condenatorias, se encontraba a cargo del Poder Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Gobernación, de acuerdo con la Ley Federal de Ejecución de Sanciones Penales.

Actualmente, como consecuencia de las importantes reformas en materia constitucional del 2008, tenemos que la administración de los Centros Federales de Readaptación Social se encuentra a cargo de la Secretaría de Seguridad Pública, pero el proceso de ejecución de sanciones se encuentra del Poder Judicial de la Federación por medio de los Juzgados de Distrito o Juzgados de Distrito Especializados, como a continuación se fundamenta:

#### **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

*Artículo 21.*

...

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

*Reforma constitucional publicada en el  
Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008.*

### **Código Penal Federal**

*Artículo 77.- Corresponde al Ejecutivo Federal la ejecución de las sanciones con consulta del órgano técnico que señale la ley.*

### **Ley que Establece las Normas Mínimas sobre Readaptación Social de Sentenciados**

*Artículo 2*

...

*La Secretaría de Seguridad Pública tendrá a su cargo, asimismo, la ejecución de las sanciones que, por sentencia judicial, sustituyan a la pena de prisión o a la multa, y las de tratamiento que el juzgador aplique, así como la ejecución de las medidas impuestas a inimputables, sin perjuicio de la intervención que a este respecto deba tener, en su caso y oportunidad, la autoridad sanitaria.*

*Reforma publicada en el  
Diario Oficial de la Federación el 23 de enero de 2009.*

### **ACUERDO General 22/2011 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, que establece la competencia de la función de ejecución penal y crea los Juzgados de Distrito Especializados en Ejecución de Penas.**

*Artículo 3. Los jueces de Distrito Especializados en Ejecución de Penas serán competentes para conocer y resolver de:*

- I. La modificación y duración de las penas;*
- II. La substanciación del procedimiento para el cumplimiento de la reparación del daño; y*
- III. Las demás que le confieran las Leyes de la materia.*

**Publicado en el Diario Oficial  
de la Federación el 17 de junio de 2011.**

**ACUERDO General 23/2011 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la denominación, residencia, competencia, jurisdicción territorial, domicilio y fecha de inicio de funcionamiento de los Juzgados Primero, Segundo y Tercero de Distrito Especializados en Ejecución de Penas, en Tlalnepantla de Baz, Estado de México; así como a las reglas de turno, sistema de recepción y distribución de asuntos entre los Juzgados de Distrito antes referidos.**

*TERCERO. Los Juzgados de Distrito Especializados en Ejecución de Penas, iniciarán funciones el diecinueve de junio de dos mil once, con la plantilla autorizada por el Consejo de la Judicatura Federal, misma que podrá ajustarse conforme a las necesidades de los órganos jurisdiccionales antes mencionados.*

...

*SEPTIMO. Los juzgados de nueva creación a que se refiere este acuerdo, sólo conocerán de los asuntos que a partir del inicio de sus funciones requieran la participación jurisdiccional en esta materia y en el ámbito de su jurisdicción.*

*En ese sentido no se recibirán del Ejecutivo Federal los expedientes que ya se encuentran en trámite respecto de alguna incidencia vinculada con la etapa de ejecución, excepto que en ese caso requieran intervención judicial.*

*Los Juzgados de Distrito competentes en Procesos Penales Federales, seguirán conociendo hasta su total resolución de los asuntos que sobre ejecución de penas ya son de su conocimiento.*

**Publicado en el Diario Oficial  
de la Federación el 17 de junio de 2011.**

#### **IV.7.1.PENA CORPORAL**

Las penas previstas para el delito genérico o simple, podrá aumentarse hasta en una mitad, cuando el delito sea calificado y se presente alguna agravante de

las contenidas en el artículo 97 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a la comisión de delitos por servidor público.

Ahora bien, resulta importante fijar nuestra atención en las fracciones II y III del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación debido a que coincido con algunos doctrinarios del derecho, en la opinión de que dicho artículo tiene una dosis de inconventionalidad, pues a pesar de que a nivel nacional es reiterado el criterio de que los créditos fiscales a favor del fisco federal no son deudas de carácter civil, dicho criterio en relación al respeto de los derechos humanos, sería imposible de sostenerse en la Corte Interamericana de Derechos Humanos, por lo que propongo que respecto de dichas fracciones también sea admitida la sustitución de la pena corporal por la reparación del daño y la libertad provisional.

A continuación se transcriben los artículos que fundamentan la aplicación de pena privativa de la libertad y la prohibición de la libertad provisional y de la sustitución de la pena.

***Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.***

*Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional*

***Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación.*** *No procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; **108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108,** todos de este Código.*



**Artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.**

*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:*

**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.*

**Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.**

*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.*

...

*II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.*

*III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.*

A continuación se transcribe una tesis aislada que resulta interesante para discernir este planteamiento:

- *Es inexacto que pueda equipararse al carácter estrictamente civil de un adeudo, otro que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación tiene naturaleza específica de crédito fiscal, puesto que la propia Constitución Federal, al expresar en su artículo 17 que "nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil", está determinando, con el vocablo "puramente", una situación particular y concreta cuya interpretación obliga a*

*ser literal, de donde resulta que dicha prohibición tiene sólo el alcance de relaciones de deudor acreedor que se generan en el campo del derecho privado, que en este caso se refiere al civil, quedando desde luego fuera las relaciones entre deudor y acreedor cuando aquellas se generen por la aplicación de una ley de carácter pública, teniendo en este caso la deuda que resulte, inevitablemente, el carácter de público, en el sentido de opuesta a la de carácter civil o privado. Apoyan este aserto, además de los antecedentes históricos en que tiene su fuente el artículo 17 de la Constitución, la interpretación que deriva de la fracción IV del artículo 31 de la propia Constitución, que señala como obligación de los mexicanos: "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", de donde resulta que los impuestos encuentran su fundamento legal en tal disposición, en cuyo caso el interés fiscal que se trata de asegurar deriva de la existencia de un crédito fiscal y tal crédito de ninguna manera puede ser considerado como una deuda de carácter puramente civil.<sup>35</sup>*

Cabe agregar que en el caso de que el monto de lo defraudado sea restituido de manera inmediata en una sola exhibición al fisco federal, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un 50%.

**Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.**

...

*Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.*

---

<sup>35</sup> Época: Séptima Época, Registro: 246099, instancia: SALA AUXILIAR, Tipo Tesis: Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Localización: Volumen 37, Séptima Parte, Materia(s): Administrativa, Pág. 17. CRÉDITO FISCAL. NO TIENE CARACTER DE DEUDA CIVIL PARA LOS EFECTOS DE APLICACION DEL ARTICULO 17 CONSTITUCIONAL.

El autor Arturo Millán señala que *por el término de “pena aplicable” debe entenderse la pena de prisión que legalmente corresponda, una vez que el juez haya oído y recibido las pruebas tanto del Ministerio Público como de la defensa, y valorado éstas conforme derecho.*

*La “pena aplicable” es la pena de prisión que hubiera correspondido, si el procesado no se hubiera acogido al beneficio procesal en estudio. Por lo cual, seguramente transcurrirá más de un año antes de que la misma pueda ser determinada.*<sup>36</sup>

#### **IV.7.2. REPARACIÓN DEL DAÑO**

Los supuestos de sustitución de penas por la reparación del daño se encuentran regulados en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, el cual se transcribe:

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

*Artículo 108.-*

*...*

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

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.*
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.*
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.*

---

<sup>36</sup>MILLÁN González, Arturo.Op. Cit., p. 74.

En ese contexto, un inculpado tiene derecho a la sustitución de sanción y puede ser sentenciado a la reparación del daño únicamente cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$2,054,890.00, de acuerdo a la interpretación de los artículos del Código Penal Federal que se transcriben a continuación:

*Artículo 70.- La prisión podrá ser sustituida, a juicio del juzgador, apreciando lo dispuesto en los artículos 51 y 52 en los términos siguientes:*

...

*II. Por tratamiento en libertad, si la prisión no excede de tres años, o*

*III. Por multa, si la prisión no excede de dos años.*

...

*Artículo 76.- Para la procedencia de la substitución y la conmutación, se exigirá al condenado la reparación del daño o la garantía que señale el juez para asegurar su pago, en el plazo que se le fije.*

*Artículo 29.- La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño.*

*La multa consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado, que se fijará por días multa, los cuales no podrán exceder de mil, salvo los casos que la propia ley señale. El día multa equivale a la percepción neta diaria del sentenciado en el momento de consumir el delito, tomando en cuenta todos sus ingresos.*

*Artículo 30. La reparación del daño debe ser integral, adecuada, eficaz, efectiva, proporcional a la gravedad del daño causado y a la afectación sufrida, comprenderá cuando menos:*

*I. La restitución de la cosa obtenida por el delito y si no fuere posible, el pago del precio de la misma, a su valor actualizado;*

...

*Artículo 30 Bis.- Tienen derecho a la reparación del daño en el siguiente orden: 1o. El ofendido...*

*Artículo 31. La reparación será fijada por los jueces, según el daño que sea preciso reparar, con base en las pruebas obtenidas en el proceso y la afectación causada a la víctima u ofendido del delito.*

...

*Artículo 32.- Están obligados a reparar el daño en los términos del artículo 29:*

*IV.- Los dueños, empresas o encargados de negociaciones o establecimientos mercantiles de cualquier especie, por los delitos que cometan sus obreros, jornaleros, empleados, domésticos y artesanos, con motivo y en el desempeño de su servicio;*

*V.- Las sociedades o agrupaciones, por los delitos de sus socios o gerentes directores, en los mismos términos en que, conforme a las leyes, sean responsables por las demás obligaciones que los segundos contraigan.*

*Artículo 37.- La reparación del daño se mandará hacer efectiva, en la misma forma que la multa. Una vez que la sentencia que imponga tal reparación cauce ejecutoria, el tribunal que la haya pronunciado remitirá de inmediato copia certificada de ella a la autoridad fiscal competente y ésta, dentro de los tres días siguientes a la recepción de dicha copia, iniciará el procedimiento económico-coactivo, notificando de ello a la persona en cuyo favor se haya decretado, o a su representante legal.*

El autor Arturo Millán González<sup>37</sup> señala que *la reparación del daño es la forma como una persona debe proceder, a fin de volver las cosas al estado en que se encontraban antes de la comisión del delito. De no ser posible lo anterior, la reparación del daño consistirá en el pago de una cantidad de dinero al ofendido, a manera de indemnización, a fin de resarcirlo del daño causado.*

El mismo autor, señala que es importante dejar en claro que, la conmutación de la sanción privativa de libertad, por otra sanción no carcelaria, no es un derecho del sentenciado, sino una facultad discrecional de la autoridad judicial.

Como se ha mencionado anteriormente, en los casos situados en las fracciones I y II, se admite la reparación del daño, las penalidades fijadas pueden ser inferiores a 4 años, eso depende de la comprobación de las calificativas o agravantes, en su caso, pero además se requerirá que se cubra la garantía del interés fiscal o se pague el crédito fiscal liquidado.

La problemática de la reparación del daño se encuentra en el artículo 37 del

---

<sup>37</sup> *Ibíd.*, pp. 69-74, 185-207.

Código Penal Federal, en donde se señala que en caso de que no se cumpla voluntariamente con la reparación del daño, se le dará vista del asunto a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que ésta inicie el procedimiento administrativo de ejecución. Éste consiste en el requerimiento de pago al deudor, y si éste no lo hace inmediatamente, se procede al embargo y remate de bienes de su propiedad; en ese contexto, el asunto volvería a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sujetando al contribuyente a diversas arbitrariedades, desde mi punto de vista, en caso de que éste al final decida cumplir con la sentencia.

#### **IV.8. VALOR PROBATORIO EN MATERIA PENAL DE UNA SENTENCIA FAVORABLE EN EL JUICIO FISCAL.**

Cuando se ha dictado la sentencia del juicio contencioso administrativo en la cual se declara la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada y aún no se ha dictado sentencia condenatoria en la causa penal, tenemos varias etapas en ésta última en que se puede traer la sentencia dictada en el juicio contencioso administrativo:

1. Durante el proceso judicial en primera instancia, ofreciendo la sentencia como prueba.
2. Ofrecimiento de prueba superveniente, después de concluido el período probatorio, es decir, en las conclusiones o en la segunda instancia.
3. Mediante la argumentación jurídica en el juicio de amparo directo que se promueva.

En relación al valor probatorio de los documentos públicos, es preciso revisar los artículos que se transcriben a continuación:

##### **Código Federal de Procedimientos Penales**

*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 280.- Los documentos públicos harán prueba plena, salvo el derecho de las partes para redargüirlos de falsedad y para pedir su cotejo con los protocolos o con los originales existentes en los archivos.*

*Artículo 281.- Son documentos públicos los que señale como tales el Código Federal de Procedimientos Civiles o cualquiera otra ley federal.*

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

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

...

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

...

### **Código Federal de Procedimientos Civiles**

*Artículo 129.- 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.*

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.

En ese contexto, en virtud de que la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene valor probatorio pleno, el Juez de la causa penal estará obligado a considerarla.

Ahora bien, cuando se ha dictado la sentencia del juicio contencioso administrativo en la cual se declara la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada después de la sentencia en la causa penal en la segunda instancia, es posible promover juicio de amparo directo en el que invoque la sentencia del juicio

fiscal citando la jurisprudencia de COSA JUZGADA REFLEJA, dado que se tiene acreditado que las pruebas ofrecidas en la causa penal fueron obtenidos de forma ilícita.

Sustenta lo anterior las diversas tesis que existen sobre el tema de COSA JUZGADA REFLEJA.

En ese contexto uno de los criterios sustentados por los Tribunales Colegiados de Circuito señalan que *la cosa juzgada tiene por objeto, en términos generales, evitar la duplicidad de procedimientos cuando en el primero de ellos se resuelve una cuestión jurídica, y para que surta efectos en otro juicio es necesario que entre el caso resuelto por la sentencia ejecutoriada y aquel en que ésta sea invocada, concurren identidad de cosas, causas y personas de los litigantes, así como la calidad con que contendieron; y no obstante que en el caso no exista identidad en las cosas o acciones ejercitadas, no puede negarse la influencia que ejerce la cosa juzgada del pleito anterior sobre el que va a fallarse, la cual es refleja.*<sup>38</sup>

Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha adoptado el siguiente criterio jurisprudencial en relación al tema:

***COSA JUZGADA INDIRECTA O REFLEJA. SU EFICACIA DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.***

*La institución de la cosa juzgada debe entenderse como la inmutabilidad de lo resuelto en sentencias firmes, sin que pueda admitirse su modificación por circunstancias posteriores, pues en ella descansan los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica; sin embargo, existen circunstancias particulares en las cuales la eficacia de dicha institución no tiene un efecto directo respecto a un juicio posterior, al no actualizarse la*

---

<sup>38</sup>[J]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro V, Febrero de 2012, Tomo 3; Pág. 2078. COSA JUZGADA. INFLUENCIA DE UN JUICIO ANTERIOR POR SER REFLEJA AL QUE VA A FALLARSE, NO OBSTANTE QUE NO EXISTA IDENTIDAD EN LAS COSAS O ACCIONES EJERCITADAS.



*identidad tripartita (partes, objeto y causa), sino una eficacia indirecta o refleja y, por tanto, el órgano jurisdiccional debe asumir los razonamientos medulares de la sentencia firme -cosa juzgada- por ser indispensables para apoyar el nuevo fallo en el fondo, sobre el o los elementos que estén estrechamente interrelacionados con lo sentenciado con anterioridad y evitar la emisión de sentencias contradictorias en perjuicio del gobernado. Ahora bien, si en términos del artículo 40, párrafo tercero, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, alguna de las partes hace valer como prueba superveniente dentro de un juicio contencioso administrativo instado contra actos tendentes a la ejecución de un diverso acto administrativo, la resolución firme recaída al proceso donde se impugnó este último y se declaró nulo, procede que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa aplique lo resuelto en el fondo de dicha ejecutoria, haga suyas las consideraciones que sustentan el fallo y declare la nulidad de los actos impugnados, a fin de eliminar la presunción de eficacia y validez que, en términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y del Código Fiscal de la Federación posee todo acto administrativo desde que nace a la vida jurídica, evitando así la emisión de sentencias contradictorias.*<sup>39</sup>

#### SEGUNDA SALA

*CONTRADICCIÓN DE TESIS 332/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Tercer Circuito y Décimo Tercero en la misma materia del Primer Circuito. 17 de noviembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Voto concurrente de Sergio A. Valls Hernández. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Jonathan Bass Herrera. Tesis de jurisprudencia 198/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de noviembre de dos mil diez.*

---

<sup>39</sup> [J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, Enero de 2011; Pág. 661, Registro: 163187. COSA JUZGADA INDIRECTA O REFLEJA. SU EFICACIA DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

En ese contexto, compartimos el criterio de los Ministros de la Segunda Sala, al señalar en la contradicción de tesis, como elementos condicionantes de la eficacia refleja de la cosa juzgada los siguientes:

- *La existencia de una sentencia ejecutoriada.*
- *La existencia de un diverso proceso en trámite.*
- *La existencia de una relación sustancial de interdependencia respecto al objeto sobre el que versa el juicio previo -de donde deriva la sentencia ejecutoriada- y el que se tramita.*
- *La sujeción de las partes a la obligatoriedad de la sentencia firme del primer proceso.*
- *Que en la sentencia firme se sustente un criterio de fondo preciso, claro e indudable sobre uno de los presupuestos lógicos sobre los que versa el nuevo juicio y, que a su vez, será elemento necesario para sustentar la resolución de este último, a fin de evitar la emisión de sentencias contradictorias.*

*En consecuencia, aun en aquellos casos en que la eficacia de la cosa juzgada no tiene un efecto directo respecto a un juicio diverso en tanto que no existe una identidad tripartita (partes, objeto y causa), es inconcuso que lo resuelto en el fondo de manera firme tiene una eficacia indirecta o refleja dentro de un juicio instado con posterioridad, puesto que bajo los principios constitucionales de seguridad y certeza jurídicas, el órgano jurisdiccional del conocimiento debe asumir dichos razonamientos por ser indispensables para apoyar su fallo en el fondo, sobre aquel o aquellos elementos que están estrechamente interrelacionados con lo sentenciado a priori, y evitar así la emisión de sentencias contradictorias en perjuicio del gobernado.*

Ahora bien, esto se origina por la existencia de una determinación que fue calificada como ilegal en el procedimiento contencioso administrativo, por lo que sirve de apoyo a lo anterior los enunciados que se transcriben a continuación, en relación a la presunción de inocencia y su vinculación con la forma lícita de

obtención de pruebas, las cuales no siempre son defendibles en el juicio contencioso administrativo, debido a que se encuentran plagadas de vicios de forma y fondo:

- El principio de presunción de inocencia se constituye por dos exigencias:<sup>40</sup>

- a) El supuesto fundamental de que el acusado no sea considerado culpable hasta que así se declare en sentencia condenatoria; lo que excluye, desde luego, la presunción inversa de culpabilidad durante el desarrollo del proceso; y,

- b) La acusación debe lograr el convencimiento del juzgador sobre la realidad de los hechos que afirma como subsumibles en la prevención normativa y la atribución al sujeto, lo que determina necesariamente la prohibición de inversión de la carga de la prueba.

Ahora bien, el primer aspecto representa más que una simple presunción legal a favor del inculpado, pues al guardar relación estrecha con la garantía de audiencia, su respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, que en el juicio que se siga, se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, para garantizar al acusado la oportunidad de defensa previa al acto privativo concreto; mientras que el segundo se traduce en una regla en materia probatoria, conforme a la cual la prueba completa de la responsabilidad penal del inculpado debe ser suministrada por el órgano de acusación, imponiéndose la absolución si ésta no queda suficientemente demostrada, lo que implica, además, que deben respetarse los lineamientos generales que rigen para la prueba en el proceso penal y su correcta justipreciación, pues los elementos de convicción que se consideren para

---

<sup>40</sup> Época: Novena Época, Registro: 173507, Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO, Tipo Tesis: Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XXV, Enero de 2007, Materia(s): Penal, Tesis: I.4o.P.36 P, Pág. 2295. PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO SE CONSTITUYE EN EL DERECHO DEL ACUSADO A NO SUFRIR UNA CONDENA A MENOS QUE SU RESPONSABILIDAD PENAL HAYA QUEDADO DEMOSTRADA PLENAMENTE, A TRAVÉS DE UNA ACTIVIDAD PROBATORIA DE CARGO, OBTENIDA DE MANERA LÍCITA, CONFORME A LAS CORRESPONDIENTES REGLAS PROCESALES.

fundar una sentencia de condena, deben tener precisamente el carácter de pruebas y haber sido obtenidos de **manera lícita**.

Así, la presunción de inocencia se constituye en el derecho del acusado a no sufrir una condena, a menos que su responsabilidad penal haya quedado demostrada plenamente, a través de una actividad probatoria de cargo, obtenida de manera lícita, conforme a las correspondientes reglas procesales y que sea capaz de enervar al propio principio.

En relación a lo anterior, no debe perderse de vista que la obtención de pruebas que acreditan la comisión de delitos fiscales, es a través del procedimiento administrativo de facultades de comprobación a favor de las autoridades fiscales, esto es, dichas autoridades son autoridades administrativas cuya actuación es regulada por el Código Fiscal de la Federación y consecuentemente, se debe revisar si efectivamente la obtención de los medios probatorios fue en pleno apego las disposiciones legales aplicables en atención al derecho fundamental de presunción de inocencia, el cual, delimita como garantía del inculpado que las pruebas deben ser incriminatorias, además de obtenerse de manera lícita.

La licitud en la obtención de la prueba, implica la revisión de las actuaciones de las autoridades fiscales en estricto apego a la ley que rige su actuación ya que de lo contrario, la prueba es una prueba ilícita que vulnera la presunción de inocencia.

En este sentido existe Jurisprudencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala que si se pretende el respeto al derecho de ser juzgado por tribunales imparciales y el derecho a una defensa adecuada, es claro que una prueba cuya obtención ha sido irregular (ya sea por contravenir el orden constitucional o el legal), no puede ser considerada válida. De otra forma, es

claro que el inculpado estaría en condición de desventaja para hacer valer su defensa.<sup>41</sup>

En ese sentido se ha pronunciado el Magistrado Miguel Ángel Aguilar López, al señalar lo siguiente:

*“Tradicionalmente la mayoría de la doctrina y jurisprudencia se pronunciaba a favor de la admisión, validez y eficacia de las pruebas obtenidas ilícitamente; el criterio decisivo lo prodigaba la búsqueda de la verdad material como fin mediato del proceso penal, por ende, todo aquello que podía ser utilizado para el descubrimiento de la verdad material, era usado, bajo el principio maquiavélico de que el fin justificaba los medios, la búsqueda de la verdad, permitía emplear cualquier método inquisitivo a ultranza.*

*Sin embargo, con posterioridad, la política liberal del estado garantista, obligó a ponderar los intereses del poder público y el de respetar los derechos constitucionales de los ciudadanos, de tal manera que respeto a éstos, cedió la finalidad de conocer la verdad histórica por los principios constitucionales referidos no sólo a la actividad probatoria, sino a la obtención de determinadas fuentes de prueba, en la medida en que pueden entrar en colisión con derechos fundamentales, tales como el respeto a la dignidad humana e intimidad de las personas.*

*Cuando estos derechos subjetivos públicos se incorporan a la vida política de un Estado, se constituyen elementos esenciales del ordenamiento jurídico, por lo que se estima nula la prueba que se obtenga con violación a ellos y los jueces deben estimarla inexistente al construir su base crítica en el momento de que el material probatorio les arroje convicción. Por mucho tiempo se pensó que la verdad material era absoluta, pero su respeto no sólo es interés del inculpado sino de la sociedad, no se puede obtener la verdad real a cualquier precio, pues si la condena se basara fundamentalmente en una*

---

<sup>41</sup>[J]; 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 3; Pág. 2057. PRUEBA ILÍCITA. EL DERECHO A UN DEBIDO PROCESO COMPRENDE EL DERECHO A NO SER JUZGADO A PARTIR DE PRUEBAS OBTENIDAS AL MARGEN DE LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES Y LEGALES.

*prueba que se obtuvo con violación a las garantías individuales del inculpado, ello vulneraría el principio de presunción de inocencia.*<sup>42</sup>

El autor comparte que la exclusión de la prueba ilícita supone la imposibilidad de admitirla y valorarla, dado que son admisibles como medios de prueba aquellos cuya obtención se haya producido conforme a las reglas de la legislación constitucional, procesal y de los convenios internacionales en materia de derechos humanos; lo que comprende tanto las formalidades esenciales para la obtención de evidencias o fuentes de prueba, como el aspecto material del principio de licitud exige que ésta no se haya obtenido por medio del engaño, coacción, tortura física o psicológica, ni por medios hipnóticos o por efectos de narcóticos.<sup>43</sup>

## **IV.9. RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA**

### **IV.9.1. ANTECEDENTES**

De un estudio realizado por Francisco Chávez Hochstrasser, ex Magistrado del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal<sup>44</sup>, se desprende que *con esa denominación –reconocimiento de inocencia- se le conoce dentro del derecho positivo mexicano hasta 1984. Con la reforma de ese año al entonces Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal, se le separó de la figura del “indulto”, pues con anterioridad se le había venido regulando como “indulto necesario”.* Dicho autor

---

<sup>42</sup> AGUILAR López, Miguel Ángel, LA PRUEBA EN EL SISTEMA ACUSATORIO EN MÉXICO (PRUEBA ILÍCITA, EFICACIA Y VALORACIÓN), Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ensayo consultado vía internet en la página [http://www.sitios.scjn.gob.mx/cursoderechopenal//sites/default/files/Lecturas/Ensayo%20LA%20PRUEBA%20EN%20EL%20SISTEMA%20ACUSATORIO%20\(Mag.%20Aguilar\)%20Modulo%20VII.pdf](http://www.sitios.scjn.gob.mx/cursoderechopenal//sites/default/files/Lecturas/Ensayo%20LA%20PRUEBA%20EN%20EL%20SISTEMA%20ACUSATORIO%20(Mag.%20Aguilar)%20Modulo%20VII.pdf), el 13/08/2013 a las 03:35 am.

<sup>43</sup> Véase AGUILAR López, Miguel Ángel, LA PRUEBA EN EL SISTEMA ACUSATORIO EN MÉXICO (PRUEBA ILÍCITA, EFICACIA Y VALORACIÓN).

<sup>44</sup> CHÁVEZ Hochstrasser, Francisco. Artículo llamado RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA DEL SENTENCIADO, consultado vía internet en la página del Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, [biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/997/19.pdf](http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/997/19.pdf)

nos comparte que la doctrina no aceptaba de buena forma *la regulación dentro del indulto, ni la clasificación de “indulto por gracia” e “indulto necesario”*.

*En diciembre de ese mismo año, en el Código Federal de Procedimientos Penales, se reflejó la regulación de esta figura, con dicha denominación, que sin duda resulta ser más técnica.*

*En el Código Penal de 1871, sólo se contemplaba la figura que conocemos como “indulto por gracia”, es decir, en ese Código no se contempló inicialmente el “reconocimiento de inocencia”, ni siquiera como “indulto necesario”. El indulto necesario se reguló por primera vez hasta la reforma de 1896, ya que en el artículo 96 del Código Penal se estableció: “Se concederá indulto, cualquiera que sea la sanción impuesta, cuando aparezca que el condenado es inocente”.*

*Cabe precisar que durante la evolución legislativa de esta figura, se han ido adoptado distintas soluciones a este problema jurídico. Incluso, en los anteproyectos de Códigos Penales de 1958 y 1963, se pretendió regular esta figura; y aunque en términos más o menos coincidentes, se ha concluido que debe anularse la sentencia que se haya dictado en segundo término, y que, por ello, debe quedar sin efecto; también se han asumido otras alternativas de solución, con diversas consecuencias.*

*Dicho autor señala que a partir de 1984, en que se reguló la figura del “reconocimiento de inocencia” en los ordenamientos sustantivo penal y adjetivo federal de la materia, en forma separada del indulto, se advierte que el legislador pretendió con ello regular el principio non bis in ídem, que se reconoce como garantía constitucional en el artículo 23 de nuestra carta fundamental. Basta recordar que este artículo constitucional establece, precisamente en su segunda parte, que: “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva se le condene”.*

A su vez, *el antecedente de esta disposición se encuentra en la Constitución de 1857, pues en su artículo 24, segunda parte, se reconoció este principio, al disponer en lo conducente, en idénticos términos, que: “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene”*.

#### **IV.9.2. INCIDENTE DE RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA**

El reconocimiento de inocencia se tramita en vía incidental. El Dr. Barragán Salvatierra nos comparte que dicha figura sólo procede cuando posteriormente a que la sentencia definitiva causo estado, aparecen pruebas de carácter indubitable que acreditan la inocencia del sentenciado.<sup>45</sup>

No obstante lo anterior, la Ministra Olga Sánchez señala que *lejos de ser de ser un simple procedimiento incidental, el reconocimiento de inocencia debe verse como un derecho subjetivo público que posee su eficacia en un solo plano: el plano procesal; y que encuentra un influjo decisivo en el régimen jurídico de la prueba.*<sup>46</sup>

Ramiro Rodríguez señala que al reconocimiento de inocencia se le ha identificado de distintas maneras. Por ejemplo, *Héctor Fix-Zamudio, considera que se trata de una revisión contra sentencia penal firme con autoridad de cosa juzgada, cuando se descubren o producen determinados hechos o elementos de convicción que hacen necesario un nuevo examen del proceso en el cual se dictó el fallo respectivo. En el mismo sentido de considerar al reconocimiento de inocencia como revisión de sentencia firme se pronuncia Jorge Alberto Silva Silva. Para Sergio García Ramírez, el reconocimiento de inocencia da lugar a un recurso*

---

<sup>45</sup>BARRAGÁN Salvatierra, Op.cit., p.604.

<sup>46</sup>SÁNCHEZ Cordero, Olga, EL DERECHO A LA INOCENCIA. APUNTES SOBRE UNA “FORMA DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL”. Artículo visto en la página <http://www.scjn.gob.mx/conocelacorte/ministra/EL%20DERECHO%20A%20LA%20INOCENCIA.pdf>



*extraordinario que otorga la posibilidad de impugnar la sentencia firme. Finalmente, Guillermo Colín Sánchez menciona que es un medio de impugnación extraordinario.*<sup>47</sup>

El autor Arturo Millán González<sup>48</sup> señala que *el reconocimiento de la inocencia del sentenciado, antes conocida como "indulto necesario", es una forma de extinción de la responsabilidad penal*, según los artículos 96 y 98 del Código Penal Federal, que disponen lo siguiente:

*Artículo 96.- Cuando aparezca que el sentenciado es inocente, se procederá al reconocimiento de su inocencia, en los términos previstos por el Código de Procedimientos Penales aplicable y se estará a lo dispuesto en el artículo 49 de este Código.*

*Artículo 98...El reconocimiento de la inocencia del sentenciado extingue la obligación de reparar el daño.*

Arturo Millán asegura que *el reconocimiento de la inocencia del sentenciado, es una institución jurídica mediante la cual se otorga la libertad a una persona condenada a permanecer en prisión, por una sentencia irrevocable, atendiendo a la aparición de pruebas supervenientes que acreditan su absoluta inocencia*. Con dicha denominación se le conoce a esta figura a partir de 1984, pues antes era legalmente conocida como indulto necesario.

Es una institución jurídica de *carácter extraordinario y excepcional que reconociendo el principio de seguridad jurídica surgido con la sentencia definitiva, tiene por objeto corregir verdaderas injusticias cometidas por el juzgador penal*,

---

<sup>47</sup> FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Indulto necesario", en Diccionario Jurídico Mexicano, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 1996, pp. 1696. Citado por RODRIGUEZ Pérez, Ramiro. ANÁLISIS DEL RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA O REVISIÓN EXTRAORDINARIA, Revista del Instituto de la Judicatura Federal, No. 30, indb 257, México, 2010, pp. 257-293.

<sup>48</sup> MILLÁN González, Arturo. Op. Cit., 185-207.

*cuando habiendo condenado a una persona, posteriormente se demuestra de manera fehaciente e indubitable que es inocente.*<sup>49</sup>

La Ministra Olga Sánchez, señala que el reconocimiento de inocencia es un avance, que debemos en gran medida a la reforma de la justicia criminal iniciada en la ilustración, a partir de las ideas del Marqués de Beccaria, fructificó en la creación de instituciones de Derecho Penal, surgidas a raíz de la proliferación de escritos cuya finalidad era rehabilitar inocentes injustamente condenados.<sup>50</sup>

*De esta manera, comenta la Ministra, surge la institución del indulto como una forma de otorgamiento del perdón estatal y de extinción de la responsabilidad penal; como una forma extraordinaria de declarar la inocencia de una persona, mediante un acto gracioso del gobernante.*

#### **IV.9.3. PROCEDIMIENTO**

Dicha figura se encuentra regulada en el Código Federal de Procedimientos Penales y en la Ley Federal de Ejecución de Sanciones Penales, de la siguiente forma:

##### **Código Federal de Procedimientos Penales**

*Artículo 560.- El reconocimiento de la inocencia del sentenciado se basa en alguno de los motivos siguientes:*

*I.- Cuando la sentencia se funde exclusivamente en pruebas que posteriormente se declaren falsas.*

*II.- Cuando después de la sentencia aparecieren documentos públicos que invaliden la prueba en que se haya fundado aquella o las presentadas al jurado y que sirvieron de base a la acusación y al veredicto.*

*III.- Cuando condenada alguna persona por homicidio de otra que hubiere desaparecido, se presentare ésta o alguna prueba irrefutable de que vive.*

---

<sup>49</sup> Novena época. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, febrero de 1997, tesis I. 1º. P.22P. Página 785. Número de registro 199,366, aislada, materia penal.

<sup>50</sup> SÁNCHEZ Cordero, Olga, Op. Cit.

*IV. Cuando dos sentenciados hayan sido condenados por el mismo delito y se demuestre la imposibilidad de que los dos lo hubieren cometido;*

*V.- Cuando el sentenciado hubiese sido condenado por los mismos hechos en juicios diversos. En este caso prevalecerá la sentencia más benigna.*

*Artículo 561.- El sentenciado que se crea con derecho a obtener el reconocimiento de su inocencia, ocurrirá a la Suprema Corte de Justicia, por escrito en el que expondrá la causa en que funda su petición, acompañando las pruebas que correspondan o protestando exhibirlas oportunamente. Sólo será admitida la prueba documental, salvo que se trate del caso a que se refiere la fracción III del mismo artículo anterior.*

*Artículo 567.- Si se declara fundada, se remitirá original el expediente al Ejecutivo de la Unión por conducto de la Secretaría de Gobernación, para que, sin más trámite, reconozca la inocencia del sentenciado.*

*Artículo 568...*

*Las resoluciones relativas al reconocimiento de la inocencia se comunicarán al tribunal que hubiese dictado la sentencia, para que haga la anotación respectiva en el expediente del caso. A petición del interesado, también se publicarán en el Diario Oficial de la Federación.*

Por otra parte, la Ley Federal de Ejecución de Sanciones Penales regulaba en los mismos términos la institución jurídica, pero añadía lo siguiente en relación al procedimiento judicial:

*Artículo 21. El sentenciado que se crea con derecho a obtener el reconocimiento de su inocencia, ocurrirá a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por escrito en el que expondrá la causa en que funda su petición, acompañando las pruebas que correspondan o protestando exhibirlas oportunamente. Sólo será admitida la prueba documental, salvo que se trate del caso a que se refiere la fracción III del mismo artículo anterior. Al hacer su solicitud, el sentenciado podrá nombrar defensor, conforme a las disposiciones conducentes de esta Ley, para que lo patrocine durante la substanciación del reconocimiento de inocencia, hasta su resolución definitiva.*

*Artículo 22. Recibida la solicitud se pedirán inmediatamente las constancias del proceso o procesos a la oficina en que se encontraren; y cuando conforme al artículo 21 de esta ley, se haya protestado exhibir las pruebas hasta antes de la fecha señalada para su desahogo.*

*Artículo 23. Recibidas las constancias del proceso o procesos y, en su caso, las pruebas del promovente, se dará vista del asunto al Ministerio Público por el término de cinco días para que alegue lo que a su representación convenga.*

*Vencido el término a que se refiere el párrafo anterior, se dará vista al reo y a su defensor por el término de tres días, para que se impongán de la respuesta del Ministerio Público y formulen sus alegatos por escrito.*

*Artículo 24. Transcurrido el término a que se refiere el segundo párrafo del artículo anterior, se fallará el asunto declarando fundada o no la solicitud, dentro de los diez días siguientes. Si se declara fundada, se remitirá en original el registro al Ejecutivo de la Unión por conducto de la Secretaría de Gobernación, para que, sin más trámite, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconozca la inocencia del sentenciado.*

Dichos artículos se pueden resumir de la siguiente forma, para conocer el procedimiento secuencialmente:

- Art. 561. El sentenciado ocurrirá a la SCJN, y expondrá la causa en que funda su petición, acompañando las pruebas que correspondan o protestando exhibirlas oportunamente.
- Art 22. Recibida la solicitud se pedirán inmediatamente las constancias del proceso. Sólo será admitida la prueba documental.
- Art 23. Recibidas las constancias del proceso se dará vista del asunto al MP por el término de 5 días para que alegue lo que a su representación convenga.
- Vencido el término, se dará vista al reo y a su defensor por el término de 3 días, para que se impongán de la respuesta del MP y formulen sus alegatos por escrito.
- Art 24. Transcurrido el término, se fallará el asunto declarando fundada o no la solicitud, dentro de los 10 días siguientes.
- Si se declara fundada, se remitirá en original el registro al Ejecutivo para que, sin más trámite, la SCJN, reconozca la inocencia del sentenciado.

En materia fiscal, *la procedencia del reconocimiento de inocencia deriva en un supuesto, de la falsedad de las pruebas. Falsedad cuya demostración se*

*construye pruebas documentales, por disposición expresa del artículo 561 del Código Federal de procedimientos penales, sin posibilidad de demostrar la falsedad de una probanza por otro medio.*

Otro supuesto deriva de *la ineficacia de las pruebas se determina también por documentos que aparezcan con posterioridad y que invaliden la prueba.*

De tal forma que los supuestos que se prevén provocan una dependencia del reconocimiento de inocencia de documentos que, por una parte, evidencian la falsedad de una prueba y por la otra generen su invalidez. En ambos casos el efecto es el mismo, pues declarar la prueba falsa o nulificar su validez tiene como consecuencia declarar la inocencia de un individuo; pero con la limitante de que ambas se deben llevar a cabo por conducto de una prueba documental.

De hecho, la Ministra Olga Sánchez Cordero señala que *la fracción II -del artículo 560- del Código Federal de Procedimientos Penales es la más invocada como causal para solicitar el reconocimiento de inocencia, tal vez porque probar la falsedad de cualquier otra prueba a través de un documento, con lleva cierta dificultad poco probable de superar.*<sup>51</sup>

La jurisprudencia ha regulado varias cuestiones de esta institución jurídica, cuestiones que la Ministra Olga Sánchez Cordero enumera de la siguiente forma:<sup>52</sup>

1. El reconocimiento de inocencia tiene como finalidad analizar aquellos elementos que son suficientes para destruir los que fundaron la sentencia condenatoria.

2. No abre otra instancia para que se valore nuevamente el material probatorio.

3. La fracción V tiene como finalidad evitar una doble sanción.

---

<sup>51</sup>*Ibidem.*

<sup>52</sup>*Ídem.*

4. La fracción V implica diversos elementos idénticos; esto es: identidad de partes (sujeto pasivo y sujeto activo), identidad de acciones (mismo delito y misma pretensión constituida por la aplicación de la pena), y por último identidad de causa o sea la coincidencia del hecho producido por el particular afectado con el supuesto jurídico previsto en la legislación vigente y que juntos forman la idéntica controversia en la causa penal.

Cabe destacar que el procedimiento de reconocimiento de inocencia era de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin embargo, desde el 21 de junio de 2001, el Pleno de la Corte emitió el Acuerdo General Número 5/2001, sobre la “Determinación de los asuntos que conservará para su resolución y el envío de los de su competencia originaria a las Salas y a los Tribunales Colegiados de Circuito”, por medio del cual delego su competencia a favor de dichos Tribunales, como a continuación se transcribe:

#### *ACUERDO*

*QUINTO.- De los asuntos de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con las salvedades especificadas en los puntos tercero y cuarto de este acuerdo, **corresponderá resolver a los Tribunales Colegiados de Circuito:***

...

*III. Los reconocimientos de inocencia; y*

El momento en que debe ser solicitado el reconocimiento de inocencia, es cuando exista sentencia irrevocable, que no pueda ser impugnada a través de recurso ordinario, por virtud del cual puede modificarse o revocarse, esto es, que la ley que rige ese procedimiento no admite ningún otro medio ordinario de defensa, pues no debe perderse de vista que el proceso penal, el juicio de amparo directo y el reconocimiento de inocencia son procedimientos diferentes.

En efecto, el reconocimiento de inocencia se contrae a dirimir sí el sentenciado es inocente del hecho delictivo por el que fue sancionado, dado que existen pruebas que pretenden acreditar su inocencia, por lo que es válido afirmar que esos procedimientos tienen finalidades distintas.

De ahí que el reconocimiento de inocencia sea procedente cuando se está en presencia de una sentencia irrevocable, y resulte innecesario que el sentenciado agote el juicio de amparo directo, pues este medio de defensa tiene el carácter de extraordinario, el cual se rige por una disposición específica diferente a la contenida en el Código Federal de Procedimientos Penales, como se cita a continuación:

*RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA. MOMENTO PROCESAL EN QUE PUEDE PROMOVERSE.*

***...no cabe duda de que el momento en que debe ser solicitado el reconocimiento de inocencia, es cuando exista sentencia irrevocable, que no pueda ser impugnada a través de recurso ordinario, por virtud del cual puede modificarse o revocarse, esto es, que la ley que rige ese procedimiento no admite ningún otro medio ordinario de defensa, pues no debe perderse de vista que el proceso penal, el juicio de amparo directo y el reconocimiento de inocencia son procedimientos diferentes.***

*En efecto, el proceso penal tiene como finalidad el sancionar una conducta delictiva del sentenciado; por otra parte, el juicio de amparo directo su objetivo es analizar si la determinación emitida por el órgano jurisdiccional es violatoria de garantías y el reconocimiento de inocencia se contrae a determinar que el sentenciado en su concepto es inocente del hecho delictivo por el que fue sancionado, dado que existen pruebas que pretenden acreditar su inocencia, por lo que es válido afirmar que esos procedimientos tienen finalidades distintas. De ahí que el reconocimiento de inocencia sea procedente cuando se está en presencia de una sentencia irrevocable, y resulte innecesario que el sentenciado agote el juicio de amparo directo,*

*pues este medio de defensa tiene el carácter de extraordinario, el cual se rige por una disposición específica diferente a la contenida en el Código Federal de Procedimientos Penales.*<sup>53</sup>

#### PRIMERA SALA

*RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA 16/94. Arturo Rodríguez González. 19 de mayo de 1995. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Ministro Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Miguel Ángel Cruz Hernández.*

*Reconocimiento de inocencia 6/96. Cono Santaromita de la Cruz. 27 de noviembre de 1996. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el asunto el Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel A. Zelonka Vela.*

*Reconocimiento de inocencia 17/96. Armando de la Rosa Romero. 12 de agosto de 1998. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.*

*Reconocimiento de inocencia 8/98. Nicolás Domínguez Noriega. 11 de noviembre de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.*

*Reconocimiento de inocencia 10/99. Guillermo Joel Ruiz Manjarrez y Antonio Chávez Ochoa. 25 de agosto de 1999. Cinco votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretaria: María Elena Leguízamo Ferrer.*

*Tesis de jurisprudencia 66/99. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinte de octubre de mil novecientos noventa y nueve por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: presidente Humberto Román Palacios, Juventino V. Castro y Castro, José de Jesús Gudiño Pelayo, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas.*

Si bien es cierto que la resolución dictada por la Sala responsable sobre la petición de indulto necesario o reconocimiento de inocencia en los asuntos del orden común, constituye una sentencia, por cuanto corresponde a una decisión judicial sobre la cuestión planteada, y además porque contra ella la ley ordinaria no concede recurso alguno por medio del cual pueda ser revocada, modificada o confirmada, no menos cierto resulta que conforme a lo que dispone el artículo 46

---

<sup>53</sup>Época: Novena Época, Registro: 192998, Instancia: PRIMERA SALA, Tipo Tesis: **Jurisprudencia**, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo X, Noviembre de 1999, Materia(s): Penal, Tesis: 1a./J. 66/99, Pág. 372. RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA. MOMENTO PROCESAL EN QUE PUEDE PROMOVERSE.



de la Ley de Amparo, para que la misma se pueda considerar como definitiva para los efectos del juicio de amparo directo se requiere que decida "el juicio en lo principal"; por lo que en términos del artículo 107, fracción III, de la Nueva Ley de Amparo, contra ella procede el amparo indirecto o biinstancial, cuya competencia no corresponde al Tribunal Colegiado sino a un Juez de Distrito.<sup>54</sup>

En este sentido compartimos el criterio del autor Ramiro Rodríguez, en el sentido de que *debe tomarse en cuenta el tribunal que haya conocido de la incidencia, esto es, atender al fuero o ámbito a que pertenezca dicho tribunal, ya que si se trata de un tribunal colegiado de circuito, no sería procedente el juicio de amparo, puesto que ello implicaría que un juez de distrito en amparo indirecto revisara la resolución del tribunal colegiado*<sup>55</sup>, pero además, debe tenerse presente que la competencia originaria para conocer del reconocimiento de inocencia en el ámbito federal es de la Suprema Corte, y en términos de la ley reglamentaria de los diversos 103 y 107 constitucionales, el juicio de amparo es improcedente contra actos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Para la procedencia del incidente de reconocimiento de inocencia es necesario que las documentales o las declaraciones de testigos en que se fundó la sentencia penal condenatoria hubiesen sido declaradas judicialmente nulas, o bien, que después de dicha resolución aparecieran documentos que invaliden la prueba en que descansa aquélla o las presentadas al jurado y que sirvieron de acusación y al veredicto; de tal suerte que el juzgador se encuentra constreñido a determinar si las pruebas inculcatorias en que se sustentó el fallo condenatorio fueron totalmente nulificadas en cuanto a su eficacia probatoria, pero sin efectuar

---

<sup>54</sup> Época: Octava Época, Registro: 227018, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO, Tipo Tesis: Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Localización: Tomo IV, Segunda Parte-1, Julio-Diciembre de 1989, Materia(s): Penal, Pág. 282. INDULTO NECESARIO O RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA, LA RESOLUCION QUE RESUELVE SOBRE LA PETICION DE, NO CONSTITUYE UNA SENTENCIA DEFINITIVA PARA LOS EFECTOS DEL AMPARO, SINO UN ACTO DICTADO DESPUES DE CONCLUIDO EL JUICIO CONTRA EL QUE PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO.

<sup>55</sup> RODRIGUEZ Pérez, Ramiro. ANÁLISIS DEL RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA O REVISIÓN EXTRAORDINARIA, Revista del Instituto de la Judicatura Federal, No. 30, indb 257, México, 2010, pp. 257-293.

nuevamente el estudio de la comprobación del cuerpo del delito y de la responsabilidad penal del sentenciado, pues ello implicaría la apertura de una nueva instancia procesal, contraria a lo dispuesto en el artículo 23 constitucional.<sup>56</sup>

Ahora bien, la problemática se encuentra en el caso de que se tenga dictada la sentencia condenatoria en la causa penal y posteriormente se obtenga la sentencia del juicio contencioso administrativo en la cual se declara la nulidad lisa y llana, entonces es posible invocar el incidente de reconocimiento de inocencia ofreciendo la sentencia del juicio fiscal que bien declara la ilegalidad de ciertas actuaciones del procedimiento de fiscalización o bien declara la nulidad de la resolución por no acreditarse la obligación jurídica tributaria del actor.

En este sentido es importante traer a colación las innumerables tesis que señalan que el procedimiento penal es ilegal cuando se sustenta en pruebas obtenidas de forma ilícita, o como lo señala el propio artículo 20 constitucional que se transcribe a continuación, obtenidas con la violación de los derechos fundamentales, tales como la seguridad jurídica, la cual comprende el principio de legalidad:

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

*Apartado A. De los principios generales.*

*IX. Cualquier prueba obtenida con violación de derechos fundamentales será nula;*

*...”*

Así las cosas, resulta importante la cita de la siguiente jurisprudencia:

---

<sup>56</sup> Época: Octava Época, Registro: 218557, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO, Tipo Tesis: Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Localización: Tomo X, Septiembre de 1992, Materia(s): Penal, Pág. 288. INOCENCIA, RECONOCIMIENTO DE. REQUISITOS DE PROCEDENCIA.

## **RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA. ELEMENTOS QUE DEBEN TOMARSE EN CUENTA PARA LA ACREDITACION DE LA.**

*De conformidad con el artículo 560 del Código Federal de Procedimientos Penales, el reconocimiento de la inocencia sólo procede en los siguientes casos: cuando la sentencia se funde en pruebas que posteriormente se declaren falsas; cuando después de dictada la sentencia, aparecieran documentos públicos que invaliden los elementos en que se haya fundado; cuando condenada una persona por homicidio de otra que hubiere desaparecido, se presentara ésta o alguna prueba irrefutable de que vive;...*<sup>57</sup>

### **PRIMERA SALA**

*Reconocimiento de inocencia 14/94. Rafael Cortés Sánchez. 17 de marzo de 1995. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios, previo aviso a la Presidencia. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.*

*Reconocimiento de inocencia 15/94. Amado García García. 17 de marzo de 1995. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretaria: Laura Gutiérrez de Velazco.*

*Reconocimiento de inocencia 19/94. Walter Saavedra Domínguez. 19 de enero de 1996. Cinco votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: José Pablo Pérez Villalba.*

*Reconocimiento de inocencia 8/95. José Luis Miller Miranda. 12 de abril de 1996. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando comisión especial. Sergio Salvador Aguirre Anguiano, designado por el Tribunal Pleno en sesión de 5 de marzo de 1996 para integrar esta Sala. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Jesús Enrique Flores González.*

*RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA 10/95. Moisés Mitrani Gamberg. 12 de abril de 1996. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando comisión especial. Sergio Salvador Aguirre Anguiano, designado por el Tribunal Pleno en sesión de 5 de marzo de 1996 para integrar esta Sala. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.*

*Tesis de jurisprudencia 12/96. Aprobada por la Primera Sala de este alto tribunal, en sesión de veintinueve de mayo de mil novecientos noventa y seis, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros: presidente en funciones Humberto Román Palacios, José de Jesús Gudiño Pelayo, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente: Ministro Juventino V. Castro y Castro, por estar gozando de vacaciones.*

---

<sup>57</sup> Registro: 200416, [J]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo III, Junio de 1996; Pág. 193

Finalmente, es viable señalar que en nuestra legislación no se encuentra señalado el momento procesal oportuno para promoverse el Reconocimiento de Inocencia, sin embargo queda claro que el mismo se promueve cuando exista sentencia irrevocable, que no pueda ser impugnada a través de recurso ordinario, por virtud del cual pueda modificarse o revocarse.

#### **IV.9.4. INSTANCIA INTERNACIONAL**

En este contexto, deseo resaltar que la Ministra Olga Sánchez, señala que el *reconocimiento de inocencia vino a sustituir la figura del indulto necesario y judicial que se desprende de un error del juzgador* debido a desde mi punto de vista se debe ser muy cauteloso al señalar que dicho reconocimiento se deriva de un error judicial, pues como se sabe el error judicial puede traer aparejada una indemnización.

En ese tenor, se han postulado algunos doctrinarios y estudiantes al señalar lo siguiente:

*“...el Reconocimiento de Inocencia del Sentenciado, trae como consecuencia la extinción de las sanciones impuestas y de todos sus efectos, ahora bien, tomando en cuenta el daño patrimonial y moral del que fue objeto la persona que obtenga a su favor el reconocimiento de Inocencia; se considera que tiene derecho a una indemnización. Quizás para varias personas, esta idea parezca absurda e innecesaria;... sin embargo, considerando que en diferentes legislaciones el otorgar indemnización por error judicial, se contempla incluso como garantía constitucional, tal es el caso de España, Chile y del Perú. Legislaciones que además cuentan con Ley específica que regula tanto los supuestos en que procede otorgar la indemnización, así como el procedimiento a seguir para la obtención de la misma.*

...

*Como parte del análisis, se expondrá lo que respecta a la cuestión teórica; según el autor Hugo Pereira Anabalón (PEREIRA ANABALÓN, Hugo. La responsabilidad del Estado por error judicial/en/Gaceta Jurídica, nº 275, (2003), p.7.), Existen tres motivos por los que se considera, el Estado está obligado a realizar la acción indemnizatoria una realidad, (referente al caso de error judicial).*

- 1.- *Por una razón de confianza en el Estado y la ley,*
- 2.- *Por una razón Jurídica,*
- 3.- *Por una razón de justicia,...*<sup>58</sup>

En dicha tesitura cabe recordar que el Pacto de San José de Costa Rica, contempla en el artículo 10 el Derecho a Indemnización: “*Toda persona tiene derecho a ser indemnizada conforme a la ley en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial*” por lo que vale la pena considerar que conforme a lo establecido por el artículo 133 Constitucional; los tratados celebrados por México con organismos internacionales o con otros Estados que integran el ordenamiento jurídico interno, son obligatorios operativos y de aplicación directa a cualquier caso, y por lo tanto son fuente del derecho mexicano.

Por lo anterior comparto la teoría de la Lic. Andrade Villanueva al señalar que *la responsabilidad del Estado por error judicial ya ha sido incorporada al sistema jurídico interno por medio del mencionado artículo 10 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y se encuentra vigente en nuestro país de manera operativa y obligatoria, atendiendo a su contenido.*

Sin embargo, *el problema para el gobernado estriba en qué hacer para ser indemnizado en caso de error judicial, dado que no se cuenta con herramientas en nuestro derecho interno; por lo conducente será acudir a los organismos internacionales como la Comisión Interamericana de Derecho Humanos, siguiendo*

---

<sup>58</sup> ANDRADE Villanueva, Lizeth. Tesis para obtener el Título de Licenciado en Derecho EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA ANULACIÓN DE SENTENCIA O RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA dirigida por José Pablo Palomino Mendoza, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, Morelia, Michoacán, 2007.

el camino propuesto por el Dr. Vicente Fernández Fernández en su obra llamada de Responsabilidad Patrimonial del Estado en México e Iberoamérica.<sup>59</sup>

## ADENDUM

Es importante mencionar que el 29 de octubre de 2013 la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión envió el proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, al Ejecutivo de la Unión, para los efectos de la fracción e) del artículo 72 constitucional, es decir, para su sanción y publicación.

Dicho proyecto es resultado de la Reforma Hacendaria 2014, propuesta por el Ejecutivo Federal, misma que fue discutida conforme al proceso legislativo establecido constitucionalmente.

Después de diversos debates, la reforma del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, fue aceptada en los siguientes términos:

*“Artículo 42....*

*...*

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

*...*

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

*V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas*

---

<sup>59</sup> FERNÁNDEZ Fernández, Vicente. Responsabilidad Patrimonial del Estado en México e Iberoamérica, ed. Porrúa, México, 2010, p. 221-222.

*alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.*

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

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

*Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.”*

De la lectura de la reforma, se puede advertir que se incorporó una nueva modalidad del ejercicio de facultades de comprobación, consistente en la revisión electrónica de la información que la autoridad fiscal tenga en su poder, sin embargo, desde nuestro de vista, dicha facultad se encontraba prácticamente concedida por el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 63 que señala lo siguiente:

***“Artículo 63.** Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.  
...”*

Incluso los Organismos Fiscales Autónomos comúnmente fundamentan sus resoluciones en dicho artículo, debido a que sólo realizan revisiones electrónicas.

Por otro lado, desde nuestro punto de vista, dicha incorporación se encuentra acorde con el contexto internacional, y garantiza mejor el principio de inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad.

## CONCLUSIONES

El Estado Mexicano ha implementado una serie de medidas para aterrorizar al contribuyente, y una de ellas es el ejercicio de facultades de comprobación de forma simultánea, tales como las facultades propiamente de fiscalización, *verbi gracia*, la visita domiciliaria o la revisión de gabinete; y las facultades con que cuenta en materia penal, mediante la querrela ante el Ministerio Público, en este caso, la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Sin embargo, del presente estudio se desprenden que existen muchos medios de defensa contra la violación de los derechos fundamentales, que van desde el recurso administrativo en materia fiscal hasta el reconocimiento de inocencia en materia penal e incluso la petición de indemnización por medio de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos.

El procedimiento de reconocimiento de inocencia es un procedimiento poco conocido y de uso estricto, dado que muchos autores coinciden en que los postulantes a veces lo ocupan como una instancia extraordinaria para combatir la sentencia o incluso la averiguación previa, sin embargo dicho procedimiento tiene una Litis muy particular, que únicamente se constriñe a dirimir si la prueba documental, pública o privada obtenida después de concluido el proceso penal es suficiente para acreditar la inocencia del sentenciado.

Lo anterior en materia fiscal, se ve aún más enriquecido, pues no sabemos si el Tribunal Colegiado entrara al estudio de fondo de la sentencia dictada en un juicio en materia fiscal, o únicamente se quedara en la forma.

No obstante lo anterior, el artículo 20 apartado A, fracción IX, Constitucional es el fundamento legal para acudir al ofrecimiento de prueba, ofrecimiento de prueba superveniente e incluso al reconocimiento de inocencia, cuando los actos de fiscalización no se ajustaron al marco jurídicamente aplicable.

En ese contexto, a pesar de que la autoridad fiscal tenga facultad para ejercer indistinta o conjuntamente sus facultades, lo cierto es que existen mecanismos de defensa como la petición de indemnización en caso de error judicial, que pueden ayudar a atemperar el llamado terrorismo fiscal que actualmente se ejerce.



## FUENTES

### BIBLIOGRAFÍA

- MARGAIN Manautou, Emilio. FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, 4ta. Ed., ed. Porrúa, México, 2011, pp. 404.
- GONZÁLEZ-SALAS Campos, Raúl. LOS DELITOS FISCALES, Pereznieto Editores, México, 1995, pp. 206.
- MILLÁN González, Arturo. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, ed. ISEF, México, 2005, pp. 207.
- ORELLANA Wiarco, Octavio. El delito de defraudación fiscal: ensayo dogmático jurídico penal, ed. Porrúa, México, 2001, pp. 233.
- BARRAGÁN Salvatierra, Carlos. DERECHO PROCESAL PENAL, 2da. Ed., McGraw Hill, México, 2004, pp.638.
- BURGOA Orihuela, Ignacio. LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES, 38ª edición, México, Porrúa, 2005, p. 632.
- FERNÁNDEZ Fernández, Vicente. Responsabilidad Patrimonial del Estado en México e Iberoamérica, ed. Porrúa, México, 2010, pp. 233.
- ANDRADE Villanueva, Lizeth. Tesis para obtener el Título de Licenciado en Derecho EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA ANULACIÓN DE SENTENCIA O RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA dirigida por José Pablo Palomino Mendoza, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, Morelia, Michoacán, 2007.

### HEMEROGRAFÍA

- Esquerra Lupio, Sergio Omar. VISITAS DOMICILIARIAS, ILEGALES DESDE SU ORIGEN, Prontuario de Actualización Fiscal, No. 427, julio 2007, pp. 138-144.
- RUIZ Sánchez, Miguel Ángel. ESTUDIO DOGMÁTICO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL artículo publicado en la revista

CRIMINOGENESIS, México, publicación cuatrimestral, año 1, número 3, agosto de 2008, pp. 55-71.

- TORRES, López Mario Alberto. TEORÍA Y PRÁCTICA DE LOS DELITOS FISCALES, Ed. Porrúa. 1a. ed., México, 2000.
- RODRIGUEZ Pérez, Ramiro. ANÁLISIS DEL RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA O REVISIÓN EXTRAORDINARIA, Revista del Instituto de la Judicatura Federal, No. 30, indb 257, México, 2010, pp. 257-293.

## **CÁTEDRA**

- SOTO Reséndiz, Ulises Adán. Curso de Empresas y Contribuciones II, Especialidad en Derecho Fiscal del Posgrado de la Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, Noviembre, 2012.

## **CONSULTAS VÍA INTERNET**

- AGUILAR López, Miguel Ángel, LA PRUEBA EN EL SISTEMA ACUSATORIO EN MÉXICO (PRUEBA ILÍCITA, EFICACIA Y VALORACIÓN), Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ensayo consultado vía internet en la página [http://www.sitios.scjn.gob.mx/cursoderechopenal//sites/default/files/Lecturas/Ensayo%20LA%20PRUEBA%20EN%20EL%20SISTEMA%20ACUSATORIO%20\(Mag.%20Aguilar\)%20Modulo%20VII.pdf](http://www.sitios.scjn.gob.mx/cursoderechopenal//sites/default/files/Lecturas/Ensayo%20LA%20PRUEBA%20EN%20EL%20SISTEMA%20ACUSATORIO%20(Mag.%20Aguilar)%20Modulo%20VII.pdf), el 13/08/2013 a las 03:35 am.
- CHÁVEZ Hochstrasser, Francisco. Artículo llamado RECONOCIMIENTO DE INOCENCIA DEL SENTENCIADO, consultado vía internet en la página del Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, [biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/997/19.pdf](http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/997/19.pdf)
- SÁNCHEZ Cordero, Olga, EL DERECHO A LA INOCENCIA. APUNTES SOBRE UNA “FORMA DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL”. Artículo visto en la página <http://www.scjn.gob.mx/conocelacorte/ministra/EL%20DERECHO%20A%20LA%20INOCENCIA.pdf>