



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO  
FACULTAD DE DERECHO



SEMINARIO DE DERECHO PENAL

LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN LA INVESTIGACIÓN Y  
PERSECUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

ULISES ADAN SOTO RESEMBIZ

ASESOR:  
DR. RODOLFO GARCÍA GARCÍA  
  
DIRECTOR DEL SEMINARIO:  
LIC. JOSE PABLO PATIÑO Y SOUZA



Ciudad Universitaria  
Noviembre de 2006.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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



FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO PENAL  
OFICIO INTERNO FDER/009/SP/01/07  
ASUNTO: APROBACIÓN DE TESIS

DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN  
ESCOLAR DE LA U.N.A. M.  
P R E S E N T E.

El alumno **SOTO RESENDIZ ULISES ADÁN**, ha elaborado en este Seminario a mi cargo y bajo la dirección de el **DR. RODOLFO GARCÍA GARCÍA**, la tesis profesional titulada **"LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN LA INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL"** que presentará como trabajo recepcional para obtener el título de Licenciado en Derecho.

El profesor **DR. RODOLFO GARCÍA GARCÍA** en su calidad de asesor, nos informa que el trabajo ha sido concluido satisfactoriamente, que reúne los requisitos reglamentarios y académicos, y que lo aprueba para su presentación en examen profesional.

Por lo anterior, comunico a usted que la tesis **"LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN LA INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL"**, puede imprimirse para ser sometida a la consideración del H. Jurado que ha de examinar a el alumno **SOTO RESENDIZ ULISES ADÁN**.

En la sesión del día 3 de febrero de 1998, el Consejo de Directores de Seminario acordó incluir en el oficio de aprobación la siguiente leyenda:

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

ATENTAMENTE  
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"  
Cd. Universitaria, D. F., a 16 de Enero de 2007

LIC. JOSE PABLO BARRIO Y SOUZA.  
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO PENAL



## **DEDICATORIAS**

### **A Jehová Dios:**

*Justicia y Derecho te distinguen.*

*Gracias por todo, por mi vida y existencia.*

*"...tu ley está en medio de mi corazón, he aquí, no refrené mis labios,  
Jehová, tú lo sabes. No encubrí tu justicia dentro de mi corazón..."*

### **A mis hijos:**

*A Marcos y Ulysses Ángel.*

*Como una forma de pedir perdón.*

### **A mi madre:**

*Sra. Isabel Reséndiz Cantera.*

*La **mujer** que me enseñó el excelente camino del **hombre**.*

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

**A la Facultad de Derecho:**

*Por otorgarme el privilegio de guardarme en su aulas, fuente del  
pensamiento y del saber.*

*Y en especial a todas aquellas personas que influyeron en mi  
pensamiento y en mis sueños, con especial dedicación al señor  
Licenciado Don Rogelio Olvera Yáñez.*

**Otoño de 2006.  
Ciudad Universitaria.**

# LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN LA INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Página

## CAPITULO I.- ANTECEDENTES *Falta*

### INTRODUCCIÓN Y BREVE ANTECEDENTE HISTÓRICO

1.1.-La presunción de Inocencia.	12
1.1.1.- Referencia Histórica.	22
1.1.2.- La presunción de inocencia como derecho fundamental.	27
1.2.-El delito de defraudación fiscal.	43
1.2.1.- Referencia Histórica.	47
1.2.2.- Ley penal de defraudación impositiva en materia federal de 1947.	51
1.2.3.- Código fiscal de 1937.	54
1.2.4.- Código Fiscal de 1967.	58
1.2.5.- Código fiscal de 1981.	59
1.3.- Reformas de 1981 a 2005.	60
1.4.- La vinculación del Derecho de presunción de inocencia con el delito de defraudación fiscal.	80
Conclusiones.	84
Propuesta.	85
Bibliografía.	86

## CAPITULO II.- CONCEPTOS *Falta*

2.1 Concepto y naturaleza del derecho de presunción de inocencia.	88
2.1.1 Aspectos generales.	88
2.1.2.- La presunción de inocencia como garantía en el proceso penal.	97
2.2 Concepto de delito.	102
2.2.1. Elementos del delito.	104
2.2.2 Clasificación del delito.	106

2.2.3.- Delitos patrimoniales.	109
2.3 El delito de defraudación fiscal.	115
Conclusiones.	120
Propuesta.	122
Bibliografía.	124

**CAPITULO III.- La persecución e investigación del delito de defraudación fiscal** 126

3.1.- Etapa de averiguación previa.	126
3.2 Cuerpo del delito y probable responsabilidad en el delito de defraudación fiscal.	135
3.3. Auto de formal prisión, elementos que deben observarse.	154
3.4.- Formalidades que deben observarse en atención al derecho de presunción de inocencia.	161
Conclusiones.	162
Propuesta.	163
Bibliografía.	165

**CAPITULO IV.-Imposibilidad jurídica de integrar los conceptos procesales de cuerpo del delito y probable responsabilidad del delito de defraudación fiscal atendiendo al derecho de presunción de inocencia.** *Falta* 166

4.1 La estructura actual del cuerpo del delito de defraudación fiscal.	166
4.2. La probable responsabilidad del delito de defraudación fiscal.	172
4.3. Comprobación de los elementos a considerar en el cuerpo del delito	

atendiendo a la presunción de inocencia.	176
4.4. Obtención de los medios probatorios para el acreditamiento de la probable responsabilidad considerando el derecho de presunción de inocencia.	181
Conclusiones.	186
Propuesta.	187
Bibliografía.	188
<b>CONCLUSIONES.</b>	189
<b>PROPUESTA.</b>	196
<b>BIBLIOGRAFÍA GENERAL.</b> Falta	198
<b>LEGISLACION</b>	202

## **EXPOSICION DE MOTIVOS**

### **I. INTRODUCCIÓN DEL TEMA**

La presunción de inocencia, un derecho fundamental de nuestro tiempo en franco desarrollo y gestación. En múltiples ocasiones, ignorado por nuestro orden jurídico y más aún, por las autoridades encargadas de investigación y persecución de los delitos, y lamentablemente, por aquellas de impartir justicia, sean del orden local o federal. No obstante la suscripción de tratados internacionales por parte de nuestro país, no se han realizado los cambios legislativos que ello implica, antes por el contrario, se han efectuado modificaciones a la norma fundamental pero con un sentido inverso.

En efecto, las reformas constitucionales ocurridas en los últimos años de los artículos 16 y 19 de la Constitución Federal relativas a los conceptos procesales de cuerpo del delito y probable responsabilidad, tuvieron dos vertientes en relación con las facultades del Ministerio Público, por una parte, la etapa de averiguación se reduce como consecuencia de integrar únicamente en la mayoría de las hipótesis penales, elementos objetivos, por la otra, una pronta consignación de los expedientes, el resultado, mas órdenes de aprehensión.

La política criminal no ha considerado el derecho de presunción de inocencia, no se han materializado las reformas a la Constitución Federal para su existencia plena y expresa, no basta la existencia implícita como ha sostenido la Suprema Corte en diversos criterios, el Poder Ejecutivo debe enviar al Congreso el paquete de reformas para materializar en la Constitución ese derecho fundamental. Asimismo, el poder legislativo no ha hecho gran cosa para definir las reformas que la legislación secundaria exige, en suma, los máximos poderes públicos de la nación no se han tomado la molestia para establecer la adecuación del derecho de presunción de inocencia a nuestro orden normativo.

En efecto, La Suprema Corte de Justicia ha sostenido el siguiente criterio:

## **PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. EL PRINCIPIO RELATIVO SE CONTIENE DE MANERA IMPLÍCITA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**

De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero, y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprenden, por una parte, el principio del debido proceso legal que implica que al inculpado se le reconozca el derecho a su libertad, y que el Estado sólo podrá privarlo del mismo cuando, existiendo suficientes elementos incriminatorios, y seguido un proceso penal en su contra en el que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento, las garantías de audiencia y la de ofrecer pruebas para desvirtuar la imputación correspondiente, el Juez pronuncie sentencia definitiva declarándolo culpable; y por otra, el principio acusatorio, mediante el cual corresponde al Ministerio Público la función persecutoria de los delitos y la obligación (carga) de buscar y presentar las pruebas que acrediten la existencia de éstos, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 19, párrafo primero, particularmente cuando previene que el auto de formal prisión deberá expresar "los datos que arroje la averiguación previa, los que deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del acusado"; en el artículo 21, al disponer que "la investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público"; así como en el artículo 102, al disponer que corresponde al Ministerio Público de la Federación la persecución de todos los delitos del orden federal, correspondiéndole "buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos". En ese tenor, debe estimarse que los principios constitucionales del debido proceso legal y el acusatorio resguardan en forma implícita el diverso principio de presunción de inocencia, dando lugar a que el gobernado no esté obligado a probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, en tanto que el acusado no tiene la carga de probar su inocencia, puesto que el sistema previsto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le reconoce, a priori, tal estado, al disponer expresamente que es al Ministerio Público a quien incumbe probar los elementos constitutivos del delito y de la culpabilidad del imputado.

Amparo en revisión 1293/2000. 15 de agosto de 2002. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Eduardo Ferrer Mac Gregor Poisot y Arnulfo Moreno Flores.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada el quince de agosto en curso, aprobó, con el número XXXV/2002, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de dos mil dos.

No. Registro: 186,185 Tesis aislada Materia(s): Constitucional, Penal Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Agosto de 2002 Tesis: P. XXXV/2002 Página: 14

La presunción de inocencia es un derecho fundamental y en ese sentido, la directriz de la presente tesis estará orientada en una primera parte a la justificación que como derecho humano, fundamental y posteriormente, como garantía individual implícita en el texto actual de la Constitución Federal

El derecho de presunción de inocencia es un derecho fundamental que forma parte de nuestro orden jurídico al consagrarse en dos tratados internacionales suscritos por nuestro país, el primero, en el pacto internacional de derechos civiles y políticos y segundo, en la Convención Americana de Derechos Humanos.

Los textos referidos señalan:

### **PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS**

*Fecha de adopción: 16 de diciembre de 1966*

*Entrada en vigor: 23 de marzo de 1976*

*Ratificación por México: 23 de marzo de 1981*

*Publicación en el diario oficial: 20 de mayo de 1981*

*Entrada en vigor para México: 23 de junio de 1981*

#### **“Artículo 14.**

**1...**

**2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.”**

### **CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS**

*Aprobada por la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos el 22 de noviembre de 1969.*

*Aprobada por el Senado el 18 de diciembre de 1980.*

*Ratificada por México el 24 de marzo de 1981.*

*Publicada en el Diario Oficial el 7 de mayo de 1981.*

#### **“Artículo 8. Garantías judiciales...**

**1...**

**2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad...”**

Ahora bien, la razón de analizar este derecho fundamental únicamente en lo concerniente a la persecución e investigación del delito de defraudación fiscal (descrito en el Código Fiscal de la Federación), radica en la circunstancia de que esa hipótesis en particular se encuentra estructurado a partir de presunciones de culpabilidad. En efecto, la descripción de la conducta definida por el legislador no considera en absoluto la presunción de inocencia del inculpado, esto es, el delito de defraudación fiscal es la expresión máxima de transgresión, no solo a ese derecho fundamental, sino al compromiso internacional de nuestro país para su inclusión en nuestro orden jurídico.

Así, el estudio toma dos vertientes esenciales, por un lado, la estructura de regulación en la investigación y persecución del delito y por otro, el delito en si mismo. El capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación "DE LOS DELITOS FISCALES" establece las facultades y obligaciones de la Autoridad fiscal para el procedimiento penal, otorgándole inclusive, mayores facultades que a las propias autoridades de investigación y persecución, al parecer, subordina al Ministerio Público Federal a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, es esta última quien traza la directriz de la investigación en la obtención de los elementos probatorios de los conceptos procesales requeridos por la Constitución Federal (artículo 16 de la Constitucional) para la consignación.

Mas aún, el capítulo referido limita a la propia autoridad judicial para la imposición de sanciones pecuniarias como resultado de la comisión de delitos fiscales, veladamente señala que son las Autoridades administrativas quienes determinaran esas sanciones contraviniendo con ello el mandato contenido en el artículo 21 Constitucional y eso transgrede el derecho de presunción de inocencia porque NO ES CONFORME A LA LEY; agregando a la ley fundamental, la determinación de la culpabilidad.

El contenido de los artículos citados de los tratados Internacionales, establece que la culpabilidad del inculpado debe probarse conforme a la ley y esta circunstancia

tiene como origen la propia ley fundamental que es la Constitución, por ello, considero que si el mandato de presumir la inocencia del inculgado debe considerarse hasta el momento que se prueba la culpabilidad conforme a la ley, esa actividad probatoria tiene como origen la propia ley fundamental, respetando los principios definidos de investigación y persecución a cargo de los órganos establecidos.

La culpabilidad como atribución de la realización de una conducta prohibida por una norma penal a determinada persona, supone en origen, una actividad probatoria, actividad que esta determinada desde la norma fundamental a un órgano denominado Ministerio Público, que si bien es cierto existe una figura denominada coadyuvancia, lo cierto es que quien detenta ese derecho, no implica de ninguna forma una sobreposición al órgano investigador, circunstancia que pasa por alto el Código Fiscal de la Federación al otorgarle mayores facultades a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, situación que será desarrollada en los capítulos respectivos.

## II. PROPUESTA FUNDAMENTADA

La propuesta de la presente investigación consiste en la necesidad de establecer el derecho de presunción de inocencia expresamente en la Constitución Federal, el derecho mexicano se ha distinguido a nivel mundial en establecer garantías que tutelan las mas grandes aspiraciones de la humanidad, en esta ocasión no debe ser la excepción. También, las Constituciones de las entidades federativas deben contener expresamente este derecho fundamental.

La presente propuesta tiene como fundamento los principios establecidos por la Constitución Federal relativos al proceso penal, particularmente, los contenidos en los artículos 14, 16, 19, 21 y 133, así como los derechos fundamentales contenidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, conocida como "Pacto de San José." Resulta de imperiosa necesidad la inclusión expresa del derecho en estudio, esencialmente en la propia Norma Fundamental.

La razón de existir expresamente en la Constitución Federal resultará en la existencia de principios rectores para la legislación secundaria, cuya regulación implicara por un lado, la actuación de los órganos de autoridad en la investigación y persecución de los delitos y por otro, una mayor certeza y seguridad jurídica para el inculpado que a final de cuentas, es el destinatario de ese derecho.

En un Estado democrático y de derecho, la mas alta expresión de la civilización occidental, el derecho sirve a la sociedad y en ese sentido, los órganos de poder surgen como expresión de voluntad general de la población, "*todo poder publico dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste*" por ello, el derecho como producto cultural de ese pueblo es expresión de voluntad general, el derecho es el instrumento para tutelar los mas altos valores de la sociedad. Después de la vida, la libertad es la aspiración máxima del hombre.

Si el derecho es el medio que protege valores, las normas que lo integran deben establecer las directrices para regular las funciones y actuaciones de los órganos públicos en beneficio de los individuos y de la sociedad, por ello, desde el máximo vértice del orden normativo, simbolizado en la pirámide kelseniana, el derecho de presunción de inocencia debe expresarse tal y como ha sido suscrito en los tratados internacionales, porque ésa es la aspiración no solo de un pueblo, sino de la humanidad entera. Un tratado internacional es la expresión de voluntades comunes; no importando raza, sexo, condición social, de los pueblos, de las naciones y en ese sentido, la inocencia es una idea común e intrínseca del hombre.

Por otro lado, el derecho penal es la última razón del Estado como expresión de soberanía para la tutela de bienes considerados valiosos, sin embargo, ese contenido de valor no debe estar determinado por un específico grupo social, lo que hace valioso a un bien tutelado por el derecho penal debe ser la expresión general de la sociedad, y en ese sentido, la restricción de la libertad no debe ser orientada a proteger los bienes de unos cuantos. En la balanza de los valores siempre deberá pesar, en virtud de la justicia, el valor de la libertad.

El principio invocado significará libertad y por ello, aún y cuando haya sido inculpada una persona de cierto delito, todo poder público que se instituyó en beneficio de la sociedad deberá tener presente en todo momento, la presunción de esa premisa fundamental, de lo contrario, la trasgresión será, no solo contra la libertad, sino contra la evolución de la misma sociedad.

Evolución social es el reconocimiento y aceptación de los más finos valores, justicia, vida y libertad. No es casualidad que en los países altamente desarrollados se protejan las garantías del individuo, asimismo no es casualidad que en esos países el acceso a la justicia sea de mayor facilidad, circunstancia que lamentablemente en nuestro país no ocurre así, el juicio de amparo, como medio para proteger los derechos fundamentales, es privilegio de unos cuantos,

primero, porque el Estado mexicano no otorga a la sociedad en general las posibilidades de acceder a ese nivel de seguridad jurídica que no de justicia, segundo, por la deficiente educación que tiene la población en general, millones de mexicanos no conocen sus mínimos derechos ni mucho menos, los medios para exigir su protección.

Si el derecho de presunción de inocencia existiera en la constitución federal seria un derecho fundamental expresamente definido y no tan solo implícito y en consecuencia, todo el poder público estaría obligado a su tutela y cuando me refiero a todo el poder público, me refiero a los tres órdenes, legislativo, ejecutivo y judicial. Así, el poder legislativo en atención a ese derecho fundamental, no crearía tipos penales con presunciones de culpabilidad, lo contrario implicaría la inconstitucionalidad de esa norma penal en particular. El poder ejecutivo a través de su órgano de investigación y persecución realizaría su actividad probatoria en estricto apego a la premisa de inocencia, una circunstancia contraria implicaría la restricción de la libertad del inculcado (como actualmente sucede). El poder judicial emitiría sus sentencias expresando los razonamientos lógicos jurídicos que hicieron posible su convencimiento cuya finalidad esencial es la desvirtuación de la presunción de inocencia del inculcado.

Por todo lo anteriormente expuesto, considero urgente y necesario, la existencia del derecho de presunción de inocencia en la Constitución Federal, porque tiene como fin la tutela del mas grande valor del hombre, la libertad y mas aun, porque de manera personal, pienso que un abogado no lo es, si no entiende, comprende y lleva en su corazón, el sentimiento de libertad. Eso es lo que nos distingue como abogados.

## CAPITULO I. ANTECEDENTES.

### INTRODUCCIÓN Y BREVE ANTECEDENTE HISTÓRICO

#### 1.1 LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

En el escenario de un proceso penal surgen dos figuras contrapuestas, por un lado, el Estado investido con el *ius puniendi* y toda su estructura de represión y castigo y por la otra, el receptor y destinatario de esa actividad, el inculpaado. Sin embargo, en los Estados democráticos y de derecho, el acusado tiene ante esa fuerza represiva, una esfera jurídica de protección definida por los derechos fundamentales contenidos tanto en la norma suprema, como en los tratados internacionales, ordenamientos que determinan las directrices del sistema normativo, y muy particularmente, del sistema jurídico penal.

En el ejercicio de ese derecho de castigo, el Estado como expresión de la voluntad mayoritaria de la sociedad, constriñe su actuación a las normas jurídicas previamente existentes, esto es, la expresión "Estado de Derecho" adquiere vigencia cuando todos y cada uno de sus actos son determinados por el orden jurídico imperante y en esa tesitura, son las propias normas jurídicas quienes otorgan al Estado la obligación de proteger al grupo social a través de penas y medidas de seguridad, circunstancia que se concretiza en el exclusivo ejercicio de ese derecho.

La protección social aludida se materializa en la protección de los bienes que la sociedad considera como valiosos, especialmente a través de la creación de penas y medidas de seguridad, contenido esencial de las normas jurídico penales. La pena adquiere la característica de función en la medida que sirve de protección social. En los Estados modernos, viene a ser la reacción social que surge como consecuencia de la realización de conductas consideradas peligrosas o dañinas cuyo desenlace resultan lesivas a los bienes jurídicos o mejor aún, a las "*condiciones necesarias, según la observación empírica, de un correcto*

*funcionamiento de los sistemas sociales*<sup>1</sup>. Así, la pena adquiere un carácter de prevención de los delitos.

La función de protección de bienes jurídicos del grupo social a cargo del Estado, puede realizarse a través de otros medios, por ello, la justificación de la norma penal atiende al cumplimiento de un principio básico: el derecho penal es la *ultima ratio* (*la ultima razón*), esto es, debe existir la **necesidad** de protección a los bienes jurídicos más valiosos, si no es necesaria esa protección, el fin último de la norma penal desaparece.

En relación con lo anterior, se desprenden dos circunstancias esenciales que podrían considerarse como principios fundamentales a la función de protección y prevención del derecho penal, y particularmente, con el derecho subjetivo del *ius puniendi*, “a) *el derecho penal como última ratio* y b) *la protección de los bienes jurídicos debe tener un carácter fragmentario, es decir, limitada a los ataques más peligrosos.*”<sup>2</sup>

Los dos principios aludidos constituyen un primer límite del *ius puniendi*, el de *estricta necesidad del recurso de la pena*, el segundo límite refiere que el derecho penal se ejerce exclusivamente para proteger bienes jurídicos y esta es la parte medular del problema de protección, porque surge la interrogante: ¿Qué constituyen los bienes jurídicos?

Había apuntado la definición de “bienes jurídicos” expresada por el maestro Márquez Piñero citando a Mir Puig: ***las condiciones necesarias para un correcto funcionamiento de los sistemas sociales***; si el bien jurídico es aquello que se considera valioso para la sociedad, luego entonces, la atribución de valor estará orientada a la valoración de las condiciones necesarias, pero, ¿quién determina y valora esas condiciones necesarias? Si partimos de la base de que

---

<sup>1</sup> MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael. **El Tipo Penal**, México, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 1986. p.128.

<sup>2</sup> Ob. Cit. p. 127.

los Estados actuales son democráticos y de derecho, deben ser los propios ciudadanos quienes expresen en su voluntabilidad mayoritaria lo que ha de considerar el legislador como bien jurídico y en ese sentido, el Estado debe proveer a los individuos las posibilidades de participación en los procesos de interacción y comunicación social, o como apunta el maestro Márquez Piñero, en *"concretas posibilidades de participación."*

Ahora bien, el bien jurídico más que una razón legal para el legislador como objeto de protección, debe ser un límite en su función porque no todos los bienes jurídicos se protegen a través del derecho penal, para su debida justificación desde el punto de vista penal, el bien jurídico debe contener las siguientes características:

- a) Merecedor de protección.
- b) Necesitado de protección.
- c) Debe existir una capacidad de protección.

Las condiciones necesarias determinadas como valiosas por el grupo social, deben corresponder con su finalidad que es el correcto funcionamiento del sistema social, esto es, si existe una alteración a su estructura, esa alteración afectará a todo el sistema, por ello, una conducta que lesiona un bien jurídico, no sólo afecta al sistema social, niega la existencia del sistema normativo.

Desde mi punto de vista, una conducta delictiva no sólo es antijurídica porque es contraria a una norma lesionando un bien jurídico, sino porque con ello, niega al orden jurídico mismo, en su eficacia y en su existencia; atenta contra los bienes mas valiosos del grupo social, los mas apreciados, los de mayor consideración. Esa es la importancia del derecho penal. Sólo restaría cuestionarse: ¿qué ocurre con aquellos actos realizados por el Estado transgresores de principios constitucionales? ¿no son acaso también antijurídicos?

El problema de valoración a las condiciones necesarias no es objeto de estudio de la presente investigación, y menos aún, de la finalidad perseguida, del correcto funcionamiento de los sistemas sociales. Lo correcto o incorrecto del funcionamiento del sistema social implica determinar que tipo de sistema se tiene en ese momento histórico. En el caso de nuestro país, asistimos a un momento de apertura comercial en el ámbito internacional, existe una constante adecuación de nuestro orden jurídico a las condiciones necesarias de apertura comercial, si la funcionalidad correcta de nuestro sistema social estriba en lograr lo mas pronto posible la producción de bienes y servicios para los intercambios comerciales, así como la imposición de patrones conductuales orientados al consumo indiscriminado de bienes procedentes del exterior, entonces, deberán crearse tipos penales que protejan la inversión y la riqueza de unos cuantos, sometiendo a la inmensa mayoría a las reglas determinantes del mercado como condiciones necesarias.

Ahora bien, retomando las características requeridas al bien jurídico penal, en cuanto a ser *merecedor* de protección, esa circunstancia atiende a criterios de valoración del grupo social; la *necesidad* de protección corresponde a circunstancias empíricas, esto es, es la experiencia social quien determina esa necesidad cuando otros medios han sido ineficaces. Un ejemplo claro de ello, lo tenemos en las leyes penales que en los últimos años determinan delitos para los funcionarios públicos y finalmente, la *capacidad* de protección; corresponde al Estado la función de proteger el bien jurídico, pero no sólo imponiendo castigos, sino también, a través de la información y procesos de comunicación social, estableciendo los medios para que los individuos conozcan ese deber de protección, conminándolos a no realizar las conductas prohibidas por las normas penales.

No obstante lo anterior, cabe hacer una reflexión en cuanto a la evolución democrática de nuestro país, ¿han sido las normas jurídico penales resultado de una expresión de voluntad mayoritaria? O más aún, ¿verdaderamente los poderes

públicos han sido elegidos de manera democrática de tal forma que su producción legislativa encuentra un eco en la conciencia social mexicana? Considero que no, prueba de ello han sido las constantes modificaciones en los últimos años a los delitos patrimoniales y muy particularmente, las adiciones al delito de defraudación fiscal, situación que será objeto de análisis en la presente investigación.

Si el Estado debe constreñir su actuación a las normas jurídicas previamente existentes, entonces, el ejercicio del *ius puniendi*, debe ser acorde con las normas jurídicas que establecen previamente las penas y describen las conductas lesivas de los bienes jurídicos, de aquí surge el denominado principio *nullum crimen, nulla poena sine lege*, “nadie puede ser castigado sino por hechos definidos por la ley como delitos, ni con penas que no hayan sido establecidas legalmente”.<sup>3</sup>

En otra de sus obras, el maestro Márquez Piñero refiere:

*“En cuanto al efectivo ejercicio de la facultad dimanante de la soberanía para definir los delitos, señalar las penas, establecer las medidas de corrección y seguridad, e imponerlas y ejecutarlas, su único titular es el Estado, pues sin este no hay derecho penal auténtico y verdadero. Empero, hay que consignar que **su facultad punitiva tiene como límite intraspasable los derechos de la persona.**”<sup>4</sup>*

La imposición de las penas es única y exclusiva del Estado, pero ese ejercicio de aplicación de los castigos encuentra un límite garante para los individuos, el proceso penal, y con ello, surge la necesidad de esclarecer y analizar lo relativo al proceso como instrumento del Estado como medio de imponer las penas y medidas de seguridad.

Así, al contenido de la norma sustantiva penal, se oponen las normas procesales como límites del *ius puniendi* al establecer garantías mínimas de protección al

---

<sup>3</sup> idem, p. 129.

<sup>4</sup> MARQUEZ PIÑERO Rafael. Derecho Penal. Cuarta Edición, Editorial Trillas. México 1997. p. 17

inculpado, asegurando con ello un debido proceso, esas garantías tienen su origen en derechos fundamentales que si bien algunos de ellos no están expresamente en la norma fundamental, están contenidos en tratados internacionales de derechos humanos cuya fuerza de aplicación en los ordenamientos jurídicos internos, deviene por mandato de la norma suprema. (Artículo 133 Constitucional).

Dentro de los derechos fundamentales rectores del proceso penal se encuentra el Derecho de Presunción de Inocencia como garantía básica del inculpado a un proceso justo, en el cual, se respeten de manera irrestricta las normas adjetivas cuya finalidad es la plena certeza de la responsabilidad penal y en consecuencia, de la aplicación de la pena.

En el orden jurídico internacional, el derecho de presunción de inocencia es reconocido como un derecho fundamental, una expresión última de civilidad distintiva de los regímenes democráticos donde el derecho sirve para los ciudadanos y garantiza el ejercicio y tutela de sus máximas aspiraciones sociales, de los más grandes ideales, el de libertad sobre todo, pero libertad entendida como la posibilidad de igualdad de distribución y de acceso a un mejoramiento individual.

Sin embargo, considero que la presunción de inocencia no solo es una garantía básica del proceso penal, tiene un mayor alcance porque al ser un derecho fundamental, constituye un criterio normativo del derecho penal sustantivo y en ese sentido, debe considerarse por todos los poderes públicos, especialmente, representa un límite para el poder legislativo al determinar tipos penales que impliquen presunciones de culpabilidad.

Ante las circunstancias expuestas, surge la exigencia de estructurar un concepto por razones metodológicas, primero, por las diversas interrogantes que se plantean: ¿Que es la inocencia?, ¿Porque se presume la inocencia? ¿Resulta un

deber jurídico? Y si es así, ese deber ¿a cargo de quien resulta?, segundo, si es un derecho fundamental, que implicaciones tiene, particularmente, con el poder público.

Al vincular las definiciones de presunción y de inocencia, nos permite establecer una idea a priori de ese concepto, sin embargo, al desarrollar el concepto de esa forma llegaremos a la conclusión de que la presunción de inocencia no es una presunción en sentido estricto o técnico procesal, ni forma parte de las presunciones legales o judiciales. Pero, abordaré la idea básica del concepto.

La inocencia es definida de la siguiente forma:

*“INOCENCIA. Sustantivo. Femenino. Estado de inocente...*

*INOCENTE. Adjetivo y sustantivo masculino. (lat. Innocens, tis, quien no perjudica). Libre de culpa...”<sup>5</sup>*

Se puede definir la inocencia como el estado en que se encuentra una persona libre de culpa, esto es, la persona no tiene culpabilidad alguna, no le es atribuible un juicio de reproche y digo juicio de reproche en razón de que la culpa como realización de una falta grave, se atribuye por otra persona ajena a quien realiza esa falta, es otro ente quien califica y valora esa conducta, el reproche es el reclamo de un tercero a otro como consecuencia de la realización de una conducta contraria a una norma general o colectiva.

Si un individuo realizara una conducta que no altera un orden colectivo, el reproche sería contra sí mismo, una norma moral por ejemplo, su conciencia interna lo llevaría a sentirse culpable y aun así, esa culpabilidad es consecuencia de la contravención a una norma, circunstancia concluyente de que la presunción de inocencia solo es posible en un orden colectivo, e iría más allá, la posibilidad de su existencia solo radica en un orden jurídico.

---

<sup>5</sup> DICCIONARIO. El Pequeño Larousse Ilustrado, Undécima Edición, Editorial: Larousse, México, 2005.

Ahora bien, en relación con el término “presunción” nos lleva al análisis de las presunciones en el derecho. El Autor Alonso Pérez Becerril<sup>6</sup>, en su obra: “Presunciones tributarias en el derecho mexicano” refiere: La expresión presunción tiene su origen en el término latín “*praesumptio, onis, que significa acción y efecto de presumir. Mientras que presumir (praesumere), se refiere a sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.*”

El mismo autor citando al maestro José Becerra Bautista<sup>7</sup> hace la siguiente acotación:

*“Los Glosadores al explicar la presunción sostenían: Lex vel magistratus sumit aut habet aliquid pro vero et id prae, id est, antequam aliunde probetur. la ley o el magistrado **toma o tiene algo por verdadero y esto antes, es decir, antes de que se pruebe por otro medio.**”*

Se desprende entonces que la presunción es un acto de presumir, de tener por verdadera o cierta anticipadamente una determinada circunstancia, esa actividad de carácter mental supone partir de un hecho base o conocido, de un hecho que se presume y un nexo lógico entre los mismos que permite tener como conclusión el conocimiento de una verdad. Las presunciones en el ámbito jurídico son de dos tipos: *iuris tantum* y *iure et e iure*, las primeras admiten prueba en contrario y las segundas no, se conocen también como presunciones legales o absolutas.<sup>8</sup>

Analizando las anteriores expresiones y construyendo un concepto de la presunción de inocencia a través de la vinculación de ambos términos (presunción e inocencia), tendríamos: *la presunción de inocencia es tener por verdadera la ausencia de culpabilidad de una persona*, definición que si bien es aproximada resulta insuficiente, considero por ello, que no es posible estructurar el concepto

---

<sup>6</sup> PÉREZ BECERRIL, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. Editorial Porrúa, México, 2001, p.

<sup>7</sup> *Idem*.

<sup>8</sup> INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial. Porrúa. México, 1997.

de presunción de inocencia en esa forma, y en consecuencia, se concluye: no es posible considerar a la presunción de inocencia, propiamente como una presunción legal en los términos apuntados.

Lo anterior es así porque la inocencia; el estado libre de culpabilidad, sería el resultado de una presunción, de la conclusión del conocimiento de una verdad, sin embargo, ¿cual sería el hecho conocido o existente?, ¿el hecho presumido y el nexo causal entre los mismos?, no es posible determinar o aceptar la ausencia de culpabilidad a través de la estructura de una presunción. Para comprender y esclarecer la noción de esa expresión resulta necesario conocer su origen histórico.

La presunción de inocencia tiene otro significado, surge como expresión de las ideas liberales e individualistas del siglo XIX, particularmente, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Es la expresión máxima de las ideas surgidas en la revolución Francesa. El artículo 9 de ese documento expresa:

*“Todo hombre será considerado como inocente hasta que haya sido declarado culpable. Si se juzga indispensable detenerlo. La ley reprimirá severamente todo rigor que no resultare necesario para asegurar su arresto.”<sup>9</sup>*

El pensamiento humanista que distingue a la civilización occidental, plasma en ese documento histórico, la consideración de inocencia a los acusados de realizar algún delito, El Estado como titular exclusivo del ius puniendi tiene ante sí, el límite del derecho fundamental de la ausencia de culpabilidad, la consideración previa de que el individuo no realizó la conducta prohibida, esto es, no participó en el hecho constitutivo del delito descrito por el legislador.

---

<sup>9</sup>COMISIÓN Estatal de Derechos Humanos. Instrumentos Jurídicos Internacionales, TOMO I. Veracruz, Junio 2002.

Lo anterior significa que la consideración de ausencia de culpabilidad implica la **no participación en los hechos delictuosos**, razón por la cual, el Estado tendrá que sujetarse a la actividad probatoria regida por las normas penales procesales, esto es, es el proceso penal el instrumento que determina la actuación del Estado para demostrar y probar plenamente la responsabilidad penal del inculgado.

La presunción de inocencia adquiere el carácter de derecho para el inculgado porque obliga al Estado a una actividad probatoria, al cumplimiento de las garantías procesales determinadas por la ley fundamental y por los tratados internacionales de validez y aplicación en el orden jurídico interno, resulta en una verdad interina determinada por el legislador para proteger al individuo de la represión del Estado.

En relación con lo anterior, el derecho de presunción de inocencia se convierte en fundamento relativo a la actuación represiva del Estado frente al individuo, se traduce en el eje rector del proceso penal porque de ahí se desprenden principios rectores en la actividad probatoria, es un derecho del inculgado implícitamente reconocido por la norma suprema, según los criterios de nuestro máximo tribunal y, expresamente reconocido, en los tratados internacionales suscritos por nuestro país, particularmente en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano así como en la Convención Americana de Derechos Humanos.

En conclusión, el derecho de presunción de inocencia en nuestro orden jurídico, es un derecho fundamental por su reconocimiento implícito en la Constitución Federal y por su reconocimiento expreso en los Tratados Internacionales suscritos por nuestro país, desde el punto de vista de las presunciones, se considera como una presunción *Iuris Tantum* (la admisión de la prueba en contrario), porque la ausencia de culpabilidad, implica una actividad probatoria por parte del Estado para el acreditamiento de los hechos delictuosos, así como de la responsabilidad penal del inculgado.

La consecuencia inmediata de su reconocimiento como derecho fundamental, implica una vinculación con todos los poderes públicos, esto es, el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, para el primero tiene la función de limitar la actividad creadora y descriptiva de tipos penales con presunciones de culpabilidad, todo aquel delito cuyo contenido implique presunciones de culpabilidad sería contrario al espíritu constitucional. Para el segundo, El Ejecutivo, la actividad probatoria del Ministerio Público, deberá ser conforme al estricto cumplimiento de las disposiciones penales procesales y para el Judicial, la sentencia que determine la culpabilidad del acusado, deberá expresar todas y cada una de las circunstancias concluyentes que hicieron posible su convencimiento de esa responsabilidad penal.

No solo en el proceso penal tiene relevancia el derecho de presunción de inocencia, cualquier conducta cuyo resultado determine la lesión a un bien jurídico y sea valorada por cualquier ente público con la inmediata aplicación de una sanción, debe considerarse como verdad previa, la consideración de la ausencia de culpabilidad, que en el ámbito del derecho administrativo se traduciría como ausencia de responsabilidad administrativa, no es dable permitir jurídicamente, la presunción de la comisión de una conducta infractora a las normas administrativas, debe existir una actividad probatoria de esa conducta infractora exponiendo todas y cada una de las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas concluyentes de la conducta prohibida.

### **1.1.1 REFERENCIA HISTÓRICA**

El origen de la presunción de inocencia se remonta al derecho romano, al final de la época clásica, siglo II antes de Jesucristo, lo que los autores determinan tercer periodo y cuyo final se ubica en la muerte de Alejandro Severo, ese periodo histórico corresponde al tiempo que vivió Ulpiano, uno de los últimos jurisconsultos de esa época.

Es precisamente Ulpiano quien expone la siguiente máxima: *“nadie puede ser condenado por sospechas, porque es mejor que se deje impune el delito de un culpable que condenar a un inocente”*, (Satius est, impunitum relinqui facinus nocentes, quam innocentem damnari). En el Digesto también se describe este principio: *Es preferible absolver a un culpable que condenar a un inocente.* (Nocentem absolvere satius est quam innocentem damnari).<sup>10</sup>

El Autor Esteban Romero Arias sostiene que el origen de la presunción de inocencia radica en el principio del “in dubio pro reo” según el cual, es el verdadero principio rector del proceso penal. El Juez debe decidirse por absolver a un culpable que condenar a un inocente y en este sentido, se contraponen dos aspectos negativos: el mal social y el mal individual. Mal social la absolución del culpable, mal individual condenar al inocente. Si la responsabilidad penal del inculpado no esta debidamente probada o existieren dudas relativas a la misma, deberá dictarse una sentencia absolutoria. Lo debidamente probado se determina en función de la actividad desplegada por el órgano acusador para el acreditamiento de los hechos constitutivos del delito.

De tal suerte que la función del principio “in dubio pro reo” es la de conciliar la finalidad represiva de las normas sustantivas penales con las garantías jurídico-penales consagradas en el ordenamiento supremo. La función esencial de ese principio, se encuentra en el ámbito probatorio que no en la interpretación de las normas penales. Son los hechos que se adecuan a un tipo penal, si no están acreditados o debidamente probados conforme a las normas procesales o existiere duda, procede la absolución.

Así, un principio del proceso penal, cuya aplicación encuentra eco en el ámbito probatorio de los hechos constitutivos del delito, se traduce en un derecho fundamental para el inculpado. La actividad probatoria del órgano acusador tiene la finalidad de acreditar la plena responsabilidad penal del inculpado si no es así,

---

<sup>10</sup> ROMERO ARIAS, Esteban. “La presunción de inocencia. Estudio de las consecuencias de la constitucionalización de este derecho fundamental”. Editorial Aranzandi, Pamplona, España, 1985. p. 18.

éste último no está obligado a probar su inocencia, de aquí surge como origen mediato del derecho de presunción de inocencia, el principio del *in dubio pro reo*.

Y precisamente como origen mediato del derecho de presunción de inocencia, la escuela clásica italiana recoge los principios del “*favor rei*” y del “*in dubio pro reo*”, y en este sentido rescata ese derecho fundamental. La escuela clásica tuvo como antecedente el movimiento de la ilustración, movimiento en el que se determinaron los valores de igualdad, fraternidad y libertad, valores determinantes de esta escuela para distinguir entre los procesos inquisitivo y acusatorio estableciendo las principales aportaciones del derecho de presunción de inocencia, siendo éstas las siguientes:

- 1.-Como un principio fundamental en la ciencia procesal.
- 2.-Como presupuesto de todas las garantías del proceso.

No obstante lo anterior, las aportaciones citadas fueron objeto de una dura crítica por parte de la escuela positiva italiana porque consideró a la presunción de inocencia como absurda e ilógica, ya que no obedecía a la realidad de los hechos. La Escuela técnica jurídica consideró la presunción de inocencia como paradójica y contradictoria estableciendo que las normas penales no están destinadas tanto a tutelar la inocencia como a reprimir los delitos<sup>11</sup>.

Una de las obras fundamentales de la escuela clásica italiana que aportó las directrices de la presunción de inocencia, es “**Tratado de los delitos y las penas**” de Cesar Beccaria, documento inspirador de los derechos del inculcado y que sienta las bases de la ciencia del derecho penal, particularmente, el derecho exclusivo y excluyente del Estado desde la concepción subjetiva, el *ius puniendi*, son los hombres quienes al ceder una parte de su libertad y entregarla a la autoridad suprema, legitiman el Estado para su ejercicio exclusivo, luego, el *ius*

---

<sup>11</sup> MONTAÑÉS PARDO, Miguel Ángel. La Presunción de inocencia. Editorial Aranzadi, Madrid, 1999. P 29.

*puniendi* es el resultado de un contrato social, de una expresión de voluntabilidad mayoritaria que posteriormente, es consagrada en la Norma fundamental.

El primer texto jurídico que consigna a la presunción de inocencia como resultado del triunfo de las ideas de la ilustración y especialmente, por la obra referida, es la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, circunstancia que determina por primera vez, su reconocimiento como derecho positivo.

En nuestro país, el derecho de presunción de inocencia fue señalado por el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingan el día 22 de octubre de 1814. El artículo 30 establecía: "...*que todo ciudadano se reputa inocente, mientras no se declare culpado.*"<sup>12</sup>

El Autor Cárdenas Rioseco<sup>13</sup>, citando al Doctor Zamora Pierce menciona: "*Este decreto, dictado en plena guerra de independencia, nunca estuvo en vigor. Ya durante la vida independiente de México, nuestros constituyentes se inspiraron en otras fuentes, principalmente en la declaración norteamericana, y la presunción de inocencia no aparece mencionada ni en la Constitución de 1857 ni en la de 1917.*"

En el orden jurídico mexicano, se reconoce como derecho positivo, cuando se emite por la Organización de las Naciones Unidas, la Declaración Universal de Derechos Humanos, aprobada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, que si bien es cierto es de carácter declarativo sin ser obligatorio, recoge la aspiración de la presunción de inocencia como derecho del ser humano en atención a su dignidad y libertad personal.

El artículo 11, numeral 1 de la citada Declaración establece:

***“Artículo 11. 1. Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se***

---

<sup>12</sup> CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F. La presunción de Inocencia. Editorial Porrúa, México, 2003. p. 9.

<sup>13</sup> *idem* p. 9.

*presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa;...*<sup>14</sup>

Posteriormente, el documento jurídico que contiene al derecho de presunción de inocencia es el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyo texto refiere:

## **PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS**

*Fecha de adopción: 16 de diciembre de 1966*

*Entrada en vigor: 23 de marzo de 1976*

*Ratificación por México: 23 de marzo de 1981*

*Publicación en el diario oficial: 20 de mayo de 1981*

*Entrada en vigor para México: 23 de junio de 1981*

### **"Artículo 14.**

**1...**

**2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.**<sup>15</sup>

Y finalmente, el documento más importante que expresamente contiene al derecho de presunción de inocencia por su carácter vinculatorio con el orden jurídico interno, así como de su carácter obligatorio para nuestro país, es la Convención Americana de Derechos Humanos cuyo texto refiere lo siguiente:

## **CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS**

*Aprobada por la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos el 22 de noviembre de 1969.*

---

<sup>14</sup> SEPÚLVEDA, César. **Derecho Internacional**. Editorial Porrúa, México, 2002. p. 684.

<sup>15</sup> COMISIÓN Estatal de Derechos Humanos. **Instrumentos Jurídicos Internacionales**. TOMO I. Veracruz. Junio 2002. pag. 44.

*Aprobada por el Senado el 18 de diciembre de 1980.*

*Ratificada por México el 24 de marzo de 1981.*

*Publicada en el Diario Oficial el 7 de mayo de 1981.*

**“Artículo 8. Garantías judiciales...**

**1...**

*2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad...”<sup>16</sup>*

Este último precepto deberá ser la fuente de inspiración para el reconocimiento expreso en la Constitución Federal del derecho a la presunción de inocencia, como derecho fundamental y como garantía individual, la consideración al inculpado de no participar en los hechos constitutivos del delito es un principio básico de la razón, y en este sentido se erige en principio general del derecho.

### **1.1.2 LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA COMO DERECHO FUNDAMENTAL**

Si el derecho de presunción de inocencia es un derecho fundamental, entonces, la exigencia que se presenta es conocer lo relativo a los derechos fundamentales, su origen y reconocimiento en el derecho positivo y muy particularmente, en la norma suprema, circunstancia que lamentablemente debemos reconocer, no obstante la suscripción de múltiples tratados y convenciones internacionales, nuestro país ha sido omiso en su otorgamiento expreso en la Constitución Federal, si bien nuestro máximo tribunal lo ha reconocido de manera implícita, no se han realizado los trabajos legislativos para ese fin.

Los derechos fundamentales corresponden al ejercicio de las libertades de los ciudadanos, su esencia es el individuo y su realización en el sistema social, no hay derechos fundamentales para el Estado, la participación de éste radica en la tutela

---

<sup>16</sup> Ibidem p. 19.

de esos derechos, asume en esa vinculación, el carácter de sujeto pasivo. Asimismo, las libertades deben entenderse a partir de los derechos reconocidos y otorgados expresamente en el ordenamiento jurídico, los derechos públicos subjetivos de los que habla el ilustre maestro Ignacio Burgoa.

Uno de los autores más actuales que ha estudiado los derechos fundamentales es Maurizio Fioravanti<sup>17</sup> en su obra "*Los derechos fundamentales. Apuntes de Historia de las Constituciones*" en esa obra, Fioravanti señala que existen tres formas de fundamentar las libertades en el plano teórico cuya consecuencia inmediata es el reconocimiento y posterior a ello, su otorgamiento como garantía en el ordenamiento jurídico, las formas referidas las define como modelos los cuales son: el modelo historicista, el modelo individualista y el modelo estatalista.

Menciona el autor que los modelos apuntados no se desarrollan de manera única sino a través de combinaciones de ellos, esto es, no permanecen aislados, así, se tiene una primera síntesis de los modelos individualista-estatalista de las libertades de la cual, se tiene una clave antihistoricista, una forma de contraponerse entre la combinación de modelos con la exclusión del último, una segunda síntesis doctrina individualista-historicista con una clave antiestatalista y por último una doctrina historicista-estatalista construida en clave antiindividualista.

Entiende el autor como libertades positivas, las libertades políticas de los ciudadanos, como libertades negativas aquellas libertades para los ciudadanos de carácter civil.

Para los efectos de comprender las combinaciones apuntadas, resulta necesario conocer lo relativo a cada unos de los modelos definidos por el Autor, por la importancia que reviste en la presente investigación, a continuación se expone una breve síntesis del capítulo uno que comprende la explicación de cada uno de los modelos en la citada obra:

---

<sup>17</sup>FIORAVANTI MAURIZIO "Los derechos fundamentales, apuntes de historia de las constituciones." Editorial Trotta, Madrid España, 2000. p 25.

## EL MODELO HISTORICISTA

*“...la aproximación historicista tiende inevitablemente a privilegiar las libertades civiles, las “negativas” y las libertades que se traducen en capacidad de obrar, en ausencia de impedimento o de obligaciones, dentro de una esfera claramente delimitada y autónoma sobre todo en relación con el poder político...”*

Este modelo toma muy en cuenta el celebre binomio *liberty and property*. “En esta línea explicativa, se pone en primer plano la fuerza imperativa de los derechos adquiridos, es decir, de los derechos que el tiempo y el uso... han confirmado de tal modo que los ha vuelto indispensables para la voluntad contingente de quienes ostentan el poder político.

*...Se trata de un derecho que es sustancialmente ius involuntarium; que ningún poder fue capaz de definir y de sistematizar por escrito. Por lo tanto, si bien es cierto que los poderosos pueden infringir las reglas las reglas existen con mayor facilidad respecto al derecho moderno -pero sin olvidar el temor, en este mundo medieval, a convertirse en tiranos, provocando así la desagradable consecuencia del ejercicio de un legítimo derecho de resistencia-, es también cierto que con mucha dificultad, siempre respecto al derecho moderno los mismos dominantes pueden definir con autoridad de manera sistemática el catalogo de derechos y libertades, en una situación en la que ninguno tiene el poder supremo de interpretar los deseos del pueblo o de la nación, sino que cada uno reclama para si su esfera de autonomía, sus derechos adquiridos, confirmados y establecidos por el uso y el tiempo, precisamente por la fuerza normativa de la costumbre...”*

*...Es posible entonces llegar a una conclusión, relativa al modelo historicista en general y, más en particular, al constitucionalismo inglés. Característica principal de uno y de otro es el lugar absolutamente privilegiado que en él ocupan las libertades civiles, las “negativas”, patrimoniales y personales, es decir, la libertad*

*como seguridad. Esto no significa que en tal contexto no se desarrollen también las libertades políticas, las "positivas": no se debe olvidar nunca que Inglaterra desarrolla una práctica electiva parlamentaria mucho antes que ningún otro país europeo. Sin embargo es indudable que las libertades políticas son en este modelo accesorias respecto de las civiles la participación en la formación de la ley esta en función del control, del equilibrio de las fuerzas, de la tutela de los derechos adquiridos. Mas fácil es encontrar en el modelo inglés el momento constituyente, entendido como potestad absoluta del pueblo o nación de proyectar un orden constitucional dependiente de la voluntad de los ciudadanos. A estos se opone la dimensión irrenunciable del gobierno moderado o equilibrado como forma que la historia ha producido y que el hombre no puede perturbar si no es perturbado todo tipo de orden político y social. Con esto, el modelo historicista agota su potencial. Para ir mas allá, y en otra dirección, es necesario salir de este modelo y entrar en la esfera de las doctrinas individualistas de las libertades..."*

Tienen mayor relevancia en el modelo historicista las libertades civiles o las "negativas" respecto de las libertades políticas, el orden político es determinado por la historia, es una suerte de destino político determinado por la estructura social, los estamentos o más aun, el status. Los grupos sociales privilegiados determinan la directriz de los derechos políticos, la participación en los procesos de creación de normas, son precisamente esos grupos que al proteger la propiedad protegen la libertad, SU LIBERTAD.

El fundamento de actuación del Estado en el modelo historicista es atendiendo el respeto irrestricto de las libertades de los grupos sociales privilegiados porque son el resultado de la historia de la costumbre, son los derechos adquiridos en el tiempo los que determinan el origen, reconocimiento y otorgamiento de los derechos fundamentales. Así, el derecho a la vida, a la propiedad y a la libertad estará en función del estamento social.

La protección de los bienes considerados como valiosos en el modelo historicista, será a través de la imposición de castigos, muchos de ellos arbitrarios, por parte de los grupos sociales privilegiados, los denominados estamentos. No cabe en el proceso inquisitivo la obligación del Estado a desplegar actividad probatoria alguna, el medio de prueba idóneo será la confesión y con ello, se justifica la tortura. Muy difícilmente existirá un proceso penal acusatorio y consecuentemente, un derecho de presunción de inocencia, en este modelo no cabe la posibilidad de un derecho fundamental de esa naturaleza.

## **MODELO INDIVIDUALISTA**

En el modelo individualista las características principales son: una oposición al orden estamental, las normas jurídicas son generales y abstractas, no se acepta la existencia de normas que regulan estamentos sociales, no hay normas para los nobles, para los burgueses, para los labriegos, las normas jurídicas son para todos los individuos integrantes del grupo social, y están determinadas por situaciones extraídas de la realidad social.

El origen de los derechos individuales tiene su origen en las doctrinas filosóficas del iusnaturalismo, no pueden entenderse esos derechos sin comprender el iusnaturalismo, la existencia de derechos inherentes a la naturaleza del hombre que por el solo hecho de ser han existido desde la existencia misma de los hombres, por ello, el modelo individualista no acepta privilegios para un determinado grupo.

La reacción hacia el orden estamental tiene por consecuencia que la expresión de voluntad mayoritaria se materialice en la entidad suprema denominada Estado, así, el primer y más elemental derecho del individuo es rechazar toda autoridad distinta a la Ley del Estado, única entidad del monopolio del *imperium*, de la capacidad normativa y de coacción.

Otra de las líneas en la cual el modelo individualista construye la doctrina de los derechos y de las libertades es la línea contractualista, la asociación política de los individuos existe porque así lo han querido y construido, el nuevo orden político debe fundarse sobre la voluntad de los individuos, sobre el consenso de los ciudadanos.

El orden político que se sobreponía a la voluntad de los individuos debe ser reinventado, esto es, debe ser constituido un nuevo orden a través de un instrumento, el contrato social, así, los individuos expresaran su voluntad particular y no se sujetaran mas a los requerimientos y exigencias de los privilegios señoriales y de la nobleza. Es la revolución social la exigencia individualista.

Pero, para la tutela y salvaguarda de los derechos de libertad, se requiere un instrumento que garantice esos derechos, surge así la soberanía estatal, la entidad suprema que dirime y resuelve los conflictos entre los individuos, sin ella, los individuos estarían condenados a la guerra civil y a la privación de sus derechos.

Se piensa entonces que el modelo estatista adquiere relevancia frente al modelo individualista, sin embargo, existen dos aspectos que diferencian al primero del segundo, *"...el primero de estos aspectos se contiene en la formula liberal-individualista de la **presunción de libertad**, que encontrara una solemne codificación en el artículo 5 de la Declaración de derechos del hombre y del ciudadano del 26 de agosto de 1789: "Todo lo que no está prohibido por la ley no puede ser impedido, y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella ordena." Esto equivale a decir que solo la máxima fuente del derecho, la ley, con sus clásicos caracteres de generalidad y de abstracción, expresión de la voluntad general, puede prohibir e impedir, obligar y ordenar, en una palabra, limitar los derechos y libertades de los ciudadanos"*.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Ibidem. p. 40.

Ante una declaración como esa, se limitaba no solo al ejercicio de los poderes señoriales y feudales, sino que también, dentro de la construcción del estado de derecho, los jueces y administradores públicos debían limitar su actividad a lo que previamente esta determinado y prescrito por la ley. Así, la libertad de los individuos solo podía limitarse por la voluntad de la previsión legislativa, general y abstracta y no de otra forma. Es ésta una de las principales aportaciones del modelo individualista a los derechos de las libertades y particularmente, frente a la actuación de los órganos estatales, se avizora ya el principio de legalidad.

Por lo anterior, es plenamente determinable la presunción fundamental de libertad, en un régimen político inspirado por ideas liberales individualistas, se presume la libertad y se debe demostrar lo contrario, la limitación de la libertad del individuo debe legitimarse y eso solo es posible a través de la previsión legislativa, general y abstracta de ahí se constituye el máximo derecho individual: el derecho de presumirse libre mientras una ley no diga lo contrario.

El valor del Estado no predomina sobre el valor del individuo, el Estado es el instrumento central para garantizar las libertades y no para guiarlas, así, el modelo individualista desconfía de las ideas estatistas del bien común, del interés general, de la justicia social etc.,

*“Resumiendo este primer aspecto, se presume la existencia de la sociedad de los individuos anterior al estado. Tal sociedad tiene necesidad del Estado y de su ley para consolidar posesiones y garantizar derechos, pero unas y otros existen antes del Estado político -en el estado de naturaleza, según las argumentaciones del siglo XVII y XVIII-, que interviene así para perfeccionar la tutela para delimitar con mayor seguridad las esferas de libertad de cada uno, para prevenir el nacimiento de un posible conflicto radical, pero no para fundar, no para crear. Derechos y libertades son reconocidos por el Estado, pero no creados; no se puede crear aquellos que ya existe.”<sup>19</sup>*

---

<sup>19</sup> ibidem. 41.

Existe una segunda diferencia, se trata de la decisiva imagen del poder constituyente, entendido como fundamental y originario poder de los individuos de decidir sobre la forma y sobre el rumbo de la asociación política del Estado.

## MODELO ESTATALISTA

*"Este modelo... se diferencia de la valoración positiva... del papel del estado que hace la cultura individualista. La cultura individualista de las libertades valora positivamente el papel desempeñado por el Estado moderno, como máxima concentración de imperium, en la lucha contra la sociedad estamental y privilegiada; y no puede dejar de reconocer la necesidad de un legislador fuerte y dotado de autoridad que sepa delimitar y garantizar con seguridad las esferas de cada uno."*<sup>20</sup>

Para este modelo, señala el autor: *"la autoridad del estado es algo más que un instrumento necesario de tutela: es la condición necesaria para que las libertades y los derechos nazcan alumbrados como auténticas situaciones jurídicas subjetivas de los individuos."*<sup>21</sup>

Se aprecia que en este modelo El Estado es **la condición necesaria** para que los derechos nazcan y sean auténticas situaciones jurídicas subjetivas de los individuos, el derecho de los individuos es el interés jurídicamente tutelado por la norma positiva. En el modelo individualista las libertades preceden al poder, el estado de naturaleza es anterior al poder y por ello, la entidad denominada Estado se obliga a darse una identidad política: el derecho natural precede al derecho positivo estatal.

Pero el Estado es solo el instrumento de la sociedad para garantizar las libertades según el modelo individualista, el modelo estatalista surge como reacción a esa

---

<sup>20</sup> Ibidem p.46.

<sup>21</sup> idem. p 46.

circunstancia única de garantía, *prescinde de toda referencia a un derecho natural de los individuos precedente al derecho impuesto por el Estado...sostener que el estado de naturaleza es la guerra de todos contra todos (bellum omnium contra omnes) significa necesariamente sostener que no existe ninguna libertad y ningún derecho individual anterior al Estado, antes de la fuerza imperativa y autoritaria de las normas del Estado, únicas capaces de ordenar la sociedad y fijar las posiciones jurídicas subjetivas de cada uno*<sup>22</sup>.

En el modelo estatalista existe una distinción esencial relativa al contrato social y el pacto social, el primero refiere que el Estado surge como voluntad de los individuos en un plano de igualdad, esto es, existen condiciones y obligaciones reciprocas entre el órgano de poder y los individuos asumiendo un compromiso mutuo, respecto al pacto social El Estado político organizado surge como consecuencia de *un acto de subordinación unilateral, no negociable, irreversible y total con el que todos simultáneamente se someten al sujeto investido con el monopolio del imperium. Será él, el soberano, quien con su capacidad de gobierno moderara el conflicto, creando así condiciones de vida asociada más seguras y, por ello, también los derechos individuales.*<sup>23</sup>

Otra de las características del modelo estatalista radica en la inexistencia de un poder constituyente que limite su actuación, y también, no acepta la dirección y organización de una norma suprema y fundamental, no acepta la Constitución, será siempre reacio a someter a una fuerza superior al Soberano. El soberano, si es verdaderamente tal, estará al frente de un campo normativo potencialmente ilimitado, y no puede tolerar los límites que la historia o la constitución quieran imponer a su acción ordenadora.

Una vez expuestos los modelos relativos a las libertades, procedo analizar cual sería el modelo base o la combinación optima para la determinación del derecho de presunción de inocencia.

---

<sup>22</sup> Ibidem p. 48.

<sup>23</sup> ibidem p.49.

Respecto del pacto social, característica esencial del modelo estatalista, la sociedad entera se somete al sujeto de imperio que es el Estado quien establecerá los medios necesarios para la tutela de las libertades, pero no solo eso, también definirá y otorgará a través del orden jurídico, los derechos fundamentales de los individuos, esa actividad necesariamente deberá iniciar en la norma suprema porque solo así el Estado limitará su propia actuación, por ello, solo un derecho fundamental otorgado por la norma suprema tendrá la posibilidad de garantizar su ejercicio para los individuos y será un límite en la actividad de los órganos de poder, esta última circunstancia, la del establecimiento de la norma suprema, es distintiva del modelo individualista.

Por lo anterior, considero que para el reconocimiento y otorgamiento en la Constitución Federal del derecho de presunción de inocencia, la combinación del modelo individualista y estatalista es la óptima porque surge precisamente del derecho de las libertades de los individuos, solo la ley como expresión de voluntad abstracta y genérica, puede limitar su ejercicio, y en ese sentido, corresponde al Estado la obligación de establecer los medios para garantizar su pleno ejercicio y tutela.

El origen del derecho de presunción de inocencia, como derecho fundamental, surge en el modelo individualista y adquiere el carácter de derecho positivo en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, esto es, tiende al modelo estatalista cuando se positiviza, corresponde al Estado su protección, tutela y establecimiento de los medios necesarios para su pleno ejercicio.

En el orden jurídico de nuestro país, el derecho de presunción de inocencia, es un derecho fundamental reconocido y otorgado por los tratados internacionales que se han suscrito, pero no por su reconocimiento expreso en la Constitución Federal, su carácter vinculatorio con el orden jurídico surge como consecuencia de la jerarquía normativa determinada por el artículo 133 de la ley suprema. Si es

reconocido como derecho fundamental, es en contrapartida para el Estado, una obligación esencial para todos sus órganos de gobierno.

Sin embargo, en la norma suprema no ha sido expresamente reconocido como derecho fundamental, se ha reconocido como principio del proceso penal y eso de manera implícita por la Suprema Corte, pero, no basta reconocerlo, se debe otorgar y ese otorgamiento será materialmente posible cuando sea expresamente definido en la Constitución Federal, así, todos los poderes públicos investidos de autoridad, tendrán la obligación constitucional de respetarlo y tenerlo como límite en la emisión de sus actos.

El criterio de la Suprema Corte ha sido el siguiente:

***PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. EL PRINCIPIO RELATIVO SE CONTIENE DE MANERA IMPLÍCITA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.***

*De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero, y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprenden, por una parte, **el principio del debido proceso legal** que implica que al inculpado se le reconozca el derecho a su libertad, y que el Estado sólo podrá privarlo del mismo cuando, existiendo suficientes elementos incriminatorios, y seguido un proceso penal en su contra en el que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento, las garantías de audiencia y la de ofrecer pruebas para desvirtuar la imputación correspondiente, el Juez pronuncie sentencia definitiva declarándolo culpable; y por otra, el principio acusatorio, mediante el cual corresponde al Ministerio Público la función persecutoria de los delitos y la obligación (carga) de buscar y presentar las pruebas que acrediten la existencia de éstos, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 19, párrafo primero, particularmente cuando previene que el auto de formal prisión deberá expresar "los datos que*

arroje la averiguación previa, los que deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del acusado"; en el artículo 21, al disponer que "la investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público"; así como en el artículo 102, al disponer que corresponde al Ministerio Público de la Federación la persecución de todos los delitos del orden federal, correspondiéndole "buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos". En ese tenor, **debe estimarse que los principios constitucionales del debido proceso legal y el acusatorio resguardan en forma implícita el diverso principio de presunción de inocencia, dando lugar a que el gobernado no esté obligado a probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, en tanto que el acusado no tiene la carga de probar su inocencia, puesto que el sistema previsto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le reconoce, a priori, tal estado, al disponer expresamente que es al Ministerio Público a quien incumbe probar los elementos constitutivos del delito y de la culpabilidad del imputado.**

Amparo en revisión 1293/2000. 15 de agosto de 2002. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Eduardo Ferrer Mac Gregor Poisot y Arnulfo Moreno Flores.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada el quince de agosto en curso, aprobó, con el número XXXV/2002, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar **tesis jurisprudencial**. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de dos mil dos. No. Registro: 186,185 Tesis aislada Materia(s): Constitucional, Penal Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Agosto de 2002 Tesis: P. XXXV/2002 Página: 14 **(transcripción enfática agregada)**<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> CD JUN 2005. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

Al analizar el criterio emitido por nuestro mas alto tribunal, se observa que el derecho de presunción de inocencia, no ha sido otorgado expresamente como un derecho fundamental, es tan solo un principio del proceso penal, que si no es observado por las autoridades no pasa absolutamente nada, el inculcado no tiene ante si medio de defensa alguno para su tutela, el ordenamiento jurídico no determina ningún recurso legal.

Al parecer, es el juicio de amparo la vía para su tutela, sin embargo, ese medio de defensa es para proteger las garantías del gobernado, que si bien algunas de ellas están contenidas en el debido proceso penal, expresamente el derecho de presunción de inocencia no encuentra una precisión como garantía individual en la Constitución Federal, el amparo tiene como finalidad proteger los derechos fundamentales contenidos expresamente en los principios procesales, un principio procesal no es propiamente, un derecho fundamental y mucho menos, una garantía individual, así que la interpretación de nuestro mas alto tribunal resulta insuficiente y deplorable porque no persigue proteger al individuo de las arbitrariedades del Estado, pretende confundir y justificar una supuesta existencia "implícita".

No obstante lo anterior, considero que el medio para combatir la inobservancia del derecho de presunción de inocencia es el juicio de amparo, pero, de manera indirecta, esto es, por inobservancia al artículo 133 de la Constitución Federal relativo a la jerarquía normativa. Uno de los criterios emitidos por nuestro mas alto tribunal se refiere a la jerarquía de los tratados internacionales en su ámbito de aplicación respecto de las leyes federales, en ese criterio, la Corte establece que las disposiciones contenidas en los tratados internacionales son jerárquicamente superiores a las leyes federales y locales, de tal suerte que si un derecho fundamental; como lo es el de presunción de inocencia, se encuentra contenido en un tratado internacional, entonces, ese derecho es reconocido por el orden normativo y en ese sentido, por virtud del criterio de la Corte, así como de su

mención expresa en el tratado, adquiere validez jurídica superior a las leyes federales.

Si un particular considera que ha sido vulnerado su derecho de presunción de inocencia por algún acto de autoridad, el medio de impugnación sería el juicio de amparo, pero, reclamando la inobservancia del tratado, esto es, el referido concepto de violación se encontraría estructurado por violación a los artículos 14, 16 y 133 de la Constitución Federal.

Sin embargo, la violación del acto de autoridad sería por afectar la jerarquía normativa consagrada en el artículo 133 constitucional y no por violación directa al derecho de presunción de inocencia, circunstancia que resulta lamentable porque no se crearían precedentes relativos al derecho de presunción de inocencia sino que se establecerían precedentes referentes a la inobservancia de la jerarquía normativa.

Los derechos fundamentales contenidos en los tratados internacionales que no encuentran una definición expresa en la Constitución Federal, se tutelan a través del control de la constitucionalidad, particularmente, a través del juicio de amparo cuyo concepto básico de violación es en relación con la jerarquía normativa consagrada en la ley fundamental.

El criterio normativo relativo a la jerarquía normativa es el siguiente:

***TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la***

Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, **esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local**. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del

artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar **tesis jurisprudencial**. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P. LXXVII/99

Página: 46<sup>25</sup>

**(Transcripción enfática agregada)**

---

<sup>25</sup> CD JUN 2005. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. MÉXICO.

En conclusión, desde mi particular punto de vista, el derecho de presunción de inocencia no ha sido otorgado como derecho fundamental en la Constitución Federal, es tan solo en nuestro ordenamiento jurídico un simple principio del proceso penal, no existen medios jurídicos para su tutela, y mas aún, las leyes procesales penales ni siquiera lo mencionan, por ello, es urgente la inclusión de ese derecho fundamental en la Constitución Federal, la política criminal no puede sobreponerse a la expresión de voluntabilidad mayoritaria de los individuos, es esa actividad política la que ha impedido la plena existencia del derecho de presunción de inocencia.

## **1.2 El delito de defraudación fiscal.**

El análisis relativo al delito de defraudación fiscal implica conocer algunos aspectos de carácter histórico y su justificación, pero sobre todo, la necesidad de su existencia en el orden jurídico. Se tiene noticia de este delito desde la antigua cultura egipcia, en Roma, y generalmente en todas las civilizaciones occidentales. Para los efectos de la presente investigación, únicamente se expondrán algunos aspectos históricos de esas dos culturas y particularmente, el desarrollo que ha tenido en nuestro país.

La existencia del delito de defraudación fiscal encuentra su justificación en una de las actividades más importantes del Estado, la actividad financiera, por ello, resulta de trascendencia su análisis porque de ésta surge la necesidad de proteger uno de los bienes jurídicos más valiosos de la sociedad, el derecho patrimonial del Estado, finalidad última de ese tipo penal.

El Estado tiene el atributo de soberanía porque es la entidad suprema y máxima del grupo social, desde una perspectiva interna, no existe poder al cual el Estado se subordine. En una perspectiva externa, en el orden internacional, el Estado es soberano porque tiene una circunstancia de igualdad respecto de otros estados

La atribución de soberanía para el Estado implica el ejercicio de facultades de imperio, y en este sentido, del ejercicio de la potestad tributaria como facultad única y exclusiva de establecer e imponer las contribuciones. El Estado tiene ante sí la obligación de sufragar las necesidades colectivas que la propia sociedad ha determinado, para la satisfacción de las necesidades sociales, el Estado requiere de recursos financieros que solo pueden ser proporcionados por la sociedad.

Si el Estado subordina su actividad al orden jurídico, la actividad financiera encuentra su fundamento en ese orden, así, desde el vértice de la norma suprema, la obligación para los gobernados de contribuir al gasto público, así como la existencia de derechos y principios tributarios, se encuentran definidos en la Constitución Federal. El artículo 31 en su fracción IV, establece:

*Son obligaciones de los mexicanos:*

*I...*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>26</sup>*

Del citado precepto constitucional se desprenden los siguientes principios de tributación:

1. Principio de generalidad.
2. Principio de Gasto público, todas las contribuciones tienen como fin sufragar los gastos públicos, los cuales, son definidos y establecidos en el presupuesto de egresos.
3. Principio de proporcionalidad. Las contribuciones deben ser proporcionales a la capacidad económica de los individuos.

---

<sup>26</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Editorial Sista. 2005. México.

4. Principio de equidad. Las contribuciones deben ser equitativas, entendiéndose por ello, un trato de igualdad en cuanto a las circunstancias de causación a los sujetos del impuesto y desigual a sujetos pasivos diferentes.
5. Principio de legalidad. Todas las contribuciones deben establecerse por medio de la ley. No existe impuesto sin ley aplicable que determine sus elementos, los cuales son el sujeto, el objeto, la base y la tasa o tarifa. Algunos autores agregan la época de pago.
6. Principio de justicia tributaria. Que sería la resultante de observar todos los principios anteriores, si un impuesto cumple con todos los principios tributarios se dice que es un impuesto justo.

La actividad financiera del Estado consiste en *"la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general, a la realización de sus propios fines."*<sup>27</sup>

La actividad financiera del Estado tiene tres momentos fundamentales:

- a) El de obtención de ingresos.
- b) El momento de gestión y administración de los recursos financieros, y finalmente,
- c) El momento de aplicación de los recursos financieros a la satisfacción de de las necesidades colectivas.

El Estado mexicano emite cada año, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal correspondiente, un ejercicio fiscal es de un año que coincide con el año calendario. El Estado entonces, requiere de ingresos para sufragar el gasto público expresado en el presupuesto de egresos, el ingreso del Estado más representativo son los impuestos o contribuciones.

---

<sup>27</sup> ORTEGA, Joaquín B. "Apuntes de derecho fiscal." Citado por Sergio Francisco De La Garza en "Derecho Financiero" Editorial Porrúa. México, 1994. p. 5.

De tal forma que si un individuo omite el pago de las contribuciones, afectará la actividad financiera del Estado relativa a la satisfacción de necesidades colectivas expresadas en el presupuesto de egresos. Ante la insuficiencia de recursos financieros, no pueden cumplirse los fines sociales, la condición necesaria para el funcionamiento del sistema social radica en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por ello, el Estado deberá establecer los medios para proteger esa actividad financiera. Se avizora ya, el bien jurídico tutelado por la ley a través del delito de defraudación fiscal, la imposición de la pena se justifica en la existencia de la actividad financiera del Estado.

La primera circunstancia relativa a la tutela del bien jurídico a través del derecho penal, la cual es que el bien jurídico sea merecedor de protección, se actualiza respecto a la actividad financiera del Estado, esto es, los recursos financieros merecen ser protegidos. La segunda, la necesidad de protección se justifica también, porque sin ingresos no pueden cumplirse las necesidades sociales y la tercera, la capacidad de protección, también se actualiza porque se requiere proteger los ingresos del Estado. El Estado deberá establecer todos los medios necesarios y suficientes para obtener y proteger los recursos financieros.

Las circunstancias requeridas para tutelar el bien jurídico a través del derecho penal están reunidas, consecuentemente, resulta necesario crear un tipo penal que proteja los recursos financieros del Estado, con ello, el orden jurídico justifica la existencia del delito de defraudación fiscal.

Sin embargo, la actividad financiera en el Estado mexicano es determinada por los distintos ordenamientos que la rigen, desde la Constitución Federal hasta las leyes secundarias, pero, no solo es el legislador quien realiza del todo la actividad creadora del impuesto. En efecto, existen tres divisiones del poder público (el poder público es uno solo se divide para su ejercicio en tres), la labor desplegada por el Ejecutivo federal es sumamente importante, la determinación de la política fiscal corre a cargo de éste, y en esa actividad política, se determinan las

directrices de la política fiscal-penal, particularmente, la determinación de los elementos que componen la conducta constitutiva de los delitos fiscales.

Es la administración pública quien determina los delitos fiscales en atención a la tutela de sus propios fines, de sus propias necesidades, en otras palabras, de la tutela de sus objetivos de política fiscal. No debe perderse de vista que el congreso federal hasta el año de 1997, tuvo una mayoría del mismo partido político del cual emergió el poder ejecutivo. Desde mi particular punto de vista y acepto las consecuencias de esa manifestación, los legisladores solo avalaron la política fiscal sin exponer una crítica, sin analizar, sin proponer, solo se limitaron a disfrazar una supuesta actividad democrática.

La política fiscal se refleja en el presupuesto de egresos, en los hechos, es la administración pública quien determina la aplicación de los ingresos del Estado, los diputados y senadores solo aprueban y en muy contadas y rarísimas ocasiones, se aceptan las propuestas del Congreso, por ello, la reflexión obligada es: En el Estado mexicano ¿es la actividad financiera determinada por la política fiscal de un solo poder, suficiente para justificar al delito de defraudación fiscal?

### **1.2.1. Referencia histórica.**

La protección de los ingresos del Estado, ha sido una constante en las culturas de todos los tiempos y lugares, en algunas civilizaciones tenía mayor valor; inclusive, que la propia vida de los gobernados, al respecto, la doctrina nos aporta lo siguiente:

*“... en las culturas de la antigüedad, como las que florecieron en el antiguo Egipto entre los años 569 a 525 a. de J.C., y en la antigua Grecia 356 a. de J.C., se impone como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometieren*

*conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia.*<sup>28</sup>

En la antigua Roma se estableció el tributum o carga pública de los ingresos de los ciudadanos en beneficio del *aerarium* del Estado, términos que serán conocidos desde entonces por todas las culturas y épocas.

*A mediados del siglo IV a. de J.C. el tributo se imponía ya en proporción al patrimonio registrado a este efecto por los ciudadanos. Se encomendó a un funcionario ad hoc, el censor, la facultad que antes pertenecía a los cónsules, de formar el censo, determinando las personas que pertenecían a la comunidad, sus bienes y la regulación de las prestaciones con que cada una de ellas estaba obligada a contribuir. Como el censor carecía de imperium correspondía al cónsul castigar con penas corporales y aun con la pena de muerte al ciudadano que descuidaba el cumplimiento de sus obligaciones, relativas a la formación del censo o que daba informes falsos.*<sup>29</sup>

Esa época (siglo IV a. de JC) se distinguió porque se definieron los delitos y se determinaron con exactitud las penas y castigos, se evitaron las prisiones arbitrarias. Se estimaron con precisión los impuestos que debían recaudarse, señalándose las autoridades encargadas de recolectarlos; se fijó quienes deben considerarse como sujetos de los impuestos, con lo cual, se evitaron las exacciones ilegales, tan frecuentes en ese tiempo.

La Edad Media trae consigo sanciones igualmente severas, la tortura era una práctica institucionalizada, así como el decomiso de los bienes del infractor, ya que la exacción del tributo se basaba en la fuerza del señor feudal, así que quedaba la imposición de la pena al capricho de este señor, de aquí nacen las regulaciones de los vasallajes que cada provincia debía entregar a sus señores.

---

<sup>28</sup> URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 2 Editorial Sistema de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. DE C.V., México 1997. Pág. 3.

<sup>29</sup> LOMELI CERREZO, Margarita. El poder sancionador de la Administración Pública, Pag. 12.

Ya en nuestro país, en la época independiente se expide un reglamento de distribución de comisos el día 4 de septiembre de 1823:

*El comiso debía declararse por el juez competente y su producto, descontados los derechos fiscales causados y lo que correspondía por arancel al juez, al promotor y al escribano, se repartía entre el denunciante y los aprehensores. Además de las penas citadas, si el contrabando excedía de 500 pesos, se publicaba el nombre y delito en los periódicos. En caso de reincidencia, se sancionaba al culpable con suspensión por cinco años de sus derechos ciudadanos y si volvía a reincidir, la pena era la expulsión del territorio mexicano, en la cual incurría desde luego todo extranjero convicto de contrabando.*<sup>30</sup>

En un afán por inducir al contribuyente a cumplir sus obligaciones tributarias, desde que se inicia la independencia de México en 1810, año en que da comienzo esta lucha, hasta 1876 no se puede hablar de una estabilidad política y social en el país. En este periodo no existen las condiciones necesarias para que el Estado organice su sistema de recolección de tributos y los medios de control, la única fuente de ingresos regulares que tenía el Estado para allegarse recursos eran las aduanas, fuera de ese medio, el país entero vivió en el caos político que configuraron a la nación mexicana.

Es con el gobierno de Álvaro Obregón en 1928 que la administración fiscal; como punto de partida, empieza a tomar conciencia de la necesidad de instrumentar medios de control para aumentar la recaudación impositiva federal, y posteriormente, tratara de abatir la defraudación fiscal. Con ese propósito se celebran las convenciones nacionales fiscales de 1928, 1932 y 1947, año este último en que se instrumento una nueva ley, en la que se determinó la responsabilidad penal de los causantes en los delitos consignados en el Código

---

<sup>30</sup> Ibidem Pág. 27.

Fiscal, figuras delictivas coincidentes en un elemento común: la intención dolosa para defraudar al fisco.

En el año de 1936 se promulgo la LEY DE JUSTICIA FISCAL en la que se procuró armonizar la calificación de las infracciones a las leyes fiscales, esto es, se precisan las conductas constitutivas de infracciones de carácter administrativo, circunstancia importante porque tomaba en cuenta la idea de infracción, no de delito.

La norma jurídica que por primera vez prevé el delito de defraudación fiscal en nuestra legislación aparece al publicarse la LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL CON FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 1947. Respecto de esta ley el maestro Arturo Urbina Nandayapa<sup>31</sup> hace mención de que *se busca tutelar el interés del estado encaminado al normal funcionamiento de la administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio. Tuvo una vida fugaz. Estuvo vigente solo el año de 1948; sin embargo, la Secretaria de Hacienda nunca aplico dicha ley, tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenia un gran numero de causantes.*

*Con anterioridad a esta ley encontramos como antecedente del delito de defraudación fiscal, el delito de contrabando que estaba regulado desde fines del siglo XIX durante el periodo del Porfiriato.*

Aun y cuando el maestro Urbina Nandayapa mencione que la ley de referencia buscaba proteger el patrimonio del Estado, considero que no es así, esto es, el

---

<sup>31</sup> URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 2 Editorial Sistema de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. DE C.V., México 1997. Pág. 8.

delito de defraudación fiscal no tutela propiamente el patrimonio del Estado, como esa universalidad de obligaciones y derechos, busca proteger los derechos que incrementan el patrimonio, el denominado haber patrimonial.

### **1.2.2.- La ley penal de defraudación impositiva en materia federal de 1947.**

La ley penal de defraudación impositiva en materia federal fue publicada en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1947 e inicio su vigencia al día siguiente, el 1 de enero de 1948.

*Esta ley reputaba como delito de defraudación impositiva en materia federal, supuestos como el de simular un acto jurídico que imputase omisión total o parcial del pago de impuestos; declarar ingresos o utilidades menores a los reales o hacer deducciones falsas; no pagar en tiempo cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos; omitir expedir documentos oficiales obligatorios; ocultar bienes o consignar pasivos falsos en inventarios de juicio sucesorio; resistirse a proporcionar datos para la determinación gravable o hacerlo con falsedad; ocultar la producción sujeta a impuestos; negarse a proporcionar datos para la determinación de impuestos por actividades de comercio o proporcionarlos con falsedad y ocultar total o parcialmente el monto de ventas o ingresos gravados.<sup>32</sup>*

LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS de esta ley al referirse a la fracción I del artículo 1º señalaba la necesidad de combatir la simulación de actos jurídicos, como compraventas en que se falseaba la identidad de los contratantes, o bien se pactaba a precio inferior al verdadero, particularmente con el fin de eludir el pago de impuestos sobre sucesiones, donaciones o compraventas.

Continuando con la exposición de motivos, la fracción II del artículo 1º pretendía evitar que los sujetos obligados al impuesto sobre la renta e impuesto sobre

---

<sup>32</sup> ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Porrúa. México, 2001. Pág. 78.

ingresos mercantiles; cuya vigencia iniciaba en ese tiempo, así como condujeran con falsedad, declarando ingresos menores.

En el mismo tenor, lo hacía la fracción III del referido artículo 1º, que abarcaba supuestos muy diversos, relativos al incumplimiento de obligaciones de retenedores por no entregar a las autoridades dentro del plazo señalando en el requerimiento legal, el pago de impuestos retenidos.

La fracción IV del artículo 1º sancionaba la usual e ilegal práctica de omitir documentos en relación a la producción de alcohol, aguardiente agua miel y otros productos fermentados, a la sal, etc., y evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales.

El objetivo de la fracción V del artículo 1º era evitar que se ocultaran bienes o se manifestaran pasivos, inexistentes en los juicios sucesorios y con ello, eludir el pago de impuestos.

Las fracciones de la VI a la IX del artículo eran variantes relativas a ocultar o falsear información sobre producción gravable, o que permitieran estimar esa producción, o que impidieran la determinación de impuestos, o relativas a ocultamientos de rentas.

Esta ley, preveía sanciones de 3 meses a 2 años de prisión si el monto de lo defraudado o de su tentativa resultaba inferior a cincuenta mil pesos, ó de 2 a 9 años de prisión si la suma era superior a cincuenta mil pesos. Si no era posible determinar la cuantía, la pena era de 3 meses a 9 años de prisión, asimismo, facultaba al juez para que; además de la pena de prisión, impusiera la suspensión de uno a cinco años o inhabilitación los sujetos de cualquier otra declaración, se imponía de manera definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad que hubiera venido desempeñando.

Las penas señaladas en la ley se aplicaban sin perjuicio de las sanciones administrativas que se determinarían en las leyes fiscales, pero no había lugar a la reparación del daño, ya que las autoridades fiscales harían efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas.

Se establecía una presunción relativa a la comisión de defraudación impositiva por una persona moral, las acciones u omisiones se consideraban cometidas por las personas físicas con representación legal de la empresa, salvo prueba en contrario. Presunción, desde luego, criticable, pero acorde a lo preceptuado en aquella época por el Código Penal en vigor de 1931 en su parte general que establecía la presunción de que los posibles autores de delitos los ejecutaban intencionalmente (dolosamente), circunstancia flagrantemente violatoria del derecho de presunción de inocencia.

La ley de defraudación impositiva limitaba la acción penal por las conductas típicas de este delito, a la presentación de la declaración del fisco de que se había cometido el delito, es decir a un requisito de procedibilidad.

Por último esta ley establecía una causa de excusa absolutoria, en el supuesto de que se pagasen los impuestos que se pretendían defraudar, antes de que las autoridades fiscales llegasen a tener conocimiento del hecho delictivo.

Esta ley según lo expresa *Abdon Hernandez Esparza*<sup>33</sup> *no se aplicó, ya que la Secretaría de Hacienda consideró que los obligados a cumplirla eran en su mayoría causantes carentes de educación, por lo que resultaría injusto sancionarles punitivamente por la violación de obligaciones tributarias.*

---

<sup>33</sup> El Delito de Defraudación Fiscal, Editorial Botas, México, 1962, Pág. 45.

### 1.2.3. Código fiscal de la federación de 1937.

La ley Penal de Defraudación Impositiva tuvo una vida efímera, pues al reformarse el Código Fiscal de la Federación con fecha 31 de diciembre de 1948, éste se adiciono con el título sexto al anterior Código Fiscal de 1938. Este título fue denominado *De los delitos*, con disposiciones penales tanto sustantivas como adjetivas, donde aparece regulado el delito de defraudación fiscal, razón por la cual quedo abrogada la ley mencionada.

Es importante transcribir la exposición de motivos de las fracciones aludidas, ya que de esta exposición partían los tipos delictivos, dicha iniciativa de ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1947.

A título de consideración general, cabe observar que en la descripción de las especies de defraudación impositiva consignadas en el proyecto quedan comprendidas tanto las conductas que causaron un perjuicio patrimonial al Fisco Federal mediante elusión consumada del pago de impuestos, como aquellas conductas que no llegaron a causar tal perjuicio, pero que no tiene otra significación que la de ser tendientes única y exclusivamente a realizar una defraudación en materia impositiva. En otras palabras, el artículo 1º del Proyecto comprende tanto la defraudación impositiva consumada, como la que solo quedo en grado de tentativa, o sea que para la configuración del delito en cuestión bastará la realización de alguna de las acciones u omisiones anunciadas en el artículo 1º independientemente de que con ellas se haya causado o no un perjuicio al Fisco Federal.

La fracción I estima como defraudación impositiva simular un acto jurídico que importa omisión total o parcial del pago de impuestos. Esta figura protege, principalmente, los impuestos del timbre y recae sobre las sucesiones y donaciones, cuya defraudación se efectúa, generalmente, por medio de dar a la operación jurídica efectivamente celebrada, una aparente naturaleza diferente o

por medio de la alteración de algunos de sus elementos con significación fiscal, como el precio, la identidad de los contratantes, etcétera. De este modo, se simulan operaciones de compraventa o se falsea la identidad de los contratantes cuando se pretende eludir los impuestos sobre herencias y donaciones, o bien, se defrauda parcialmente el impuesto de compraventa señalando a la operación un precio inferior al verdadero.

La fracción II del mismo artículo 1º., consigna como delito de defraudación impositiva, declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

Este delito tiene como objeto de tutela, especialmente el nuevo impuesto sobre ingresos mercantiles y el impuesto sobre la renta, ya que el primero grava los ingresos y el segundo las utilidades obtenidas en cada ejercicio contable, la diferencia entre ingresos y utilidades radica en que éstas se obtienen restando a los ingresos declarados las deducciones autorizadas por la ley. La fracción en comento protege además algunos otros impuestos, por ejemplo, el gravamen de los ferrocarriles y 2 y 5% sobre portes y pasajes, ya que estos impuestos se cubren mediante la presentación de declaraciones de los ingresos obtenidos.

La fracción III del artículo 1º. Del proyecto contempla como una de las formas del delito de defraudación impositiva no entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto. En esta fracción quedaran comprendidos, por amplitud de la definición en ella contenida, todos aquellos casos en que las leyes fiscales establecen el procedimiento llamado retención en la fuente; esto es, la obligación de un tercero de retener al causante el impuesto respectivo. Los casos mas importantes de aplicación de esta fracción se localizan en las cédulas II y IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), toda vez que los deudores de intereses o dividendos y los que cubren sueldos a obreros y empleados deben

retener y enterar oportunamente a las autoridades fiscales los impuestos correspondientes.

La fracción IV define como delito omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales debe cubrir el impuesto. Mediante esta forma se protegen los impuestos que gravan la producción de alcohol, aguardiente y aguamiel y productos de su fermentación; los impuestos sobre producción de sal y algunos otros tributos de menos importancia desde el punto de vista de la frecuencia y la cantidad de las defraudaciones de que son objeto. En estos casos, el pago del impuesto requiere la expedición de factura, lo cual implica que si el causante omite extender el documento que corresponde a cada operación o cada remesa de productos que sale de su fábrica, los impuestos resultan eludidos total o parcialmente. Se comprende claramente que otra forma de defraudación de los impuestos protegidos en esta fracción IV es la consistente en hacer constar, en los documentos en que debe hacerse el pago del impuesto, cantidades menores a las que realmente alcanzó la operación respectiva; pero esta forma de defraudación, por tratarse de una simulación, aunque solo sea parcial, queda comprendida en la descripción de la fracción I.

La fracción V del artículo 1o. Esta destinada a prevenir y reprimir dos de las formas más comunes de la defraudación al impuesto sobre herencias y legados, la ocultación de bienes en los inventarios y la pretensión de que se deduzcan partidas de pasivo total o parcialmente falsas. De este modo, la fracción en examen considera como una de las formas del delito de defraudación impositiva ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

La forma de la defraudación impositiva definida en la fracción VI, resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad. Tiende a proteger los impuestos establecidos sobre la producción de muy diversos artículos, como la

cerveza, los hilados y tejidos, los metales y compuestos metálicos, la energía eléctrica y los ya citados sobre alcohol y aguardiente, aguamiel y productos de su fermentación y los que gravan la producción de cigarros y puros. Es bien sabido que en los impuestos de este tipo las leyes respectivas obligan a los contribuyentes a suministrar a las autoridades fiscales informes y datos respecto de las instalaciones de sus fábricas, a la capacidad de operación de las máquinas, a las cantidades de materias primas empleadas en la elaboración, etcétera, que sirven de fundamento para la estimación de la producción y, por tanto, para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, de modo que en estos casos, el procedimiento habitual de defraudación de los impuestos mencionados consistía en suministrar datos falsos o resistirse a proporcionar las cifras verdaderas.

La fracción VII, que considera como defraudación impositiva el ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos, tiene naturaleza complementaria del delito definido en la fracción anterior, pues existen casos en los que el causante debe declarar su producción sin que la autoridad fiscal le haya solicitado previamente datos o informes indispensables para estimar dicha producción. Por tanto, la fracción VII protegerá, desde un punto de vista diferente al de la fracción VI, los mismos impuestos sobre la producción a los que nos hemos referido al explicar los motivos que informan la redacción del artículo que antecede.

En la fracción VIII del artículo 1º. Se dispone que constituye defraudación impositiva negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad, precepto que protegerá los impuestos al comercio, en los cuales el gravamen no se estima sobre la producción sino sobre los ingresos por ventas efectuadas y servicios suministrados, por lo que su correcta determinación requiere que los expendedores suministren con veracidad los datos respectivos.

Por ultimo, la fracción IX al considerar defraudación impositiva la conducta de ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas o ingresos gravados, funcionara como complemento de la fracción anterior, pues en algunos casos la autoridad fiscal exige la declaración del monto de las ventas realizadas, aunque el impuesto no se pague propiamente en esas declaraciones, ni por medio de una calificación. En tales casos, la declaración exigida tiene fines estadísticos y sirve como antecedente de reformas legales, de tal suerte que la ocultación de las ventas debe considerarse también, en esta hipótesis, como una positiva defraudación.

#### **1.2.4. Código fiscal de la federación de 1967.**

Ahora bien con fecha 19 de enero de 1967 se publico un nuevo Código Fiscal de la Federación, que inicio su vigencia el 1º de abril de 1967, donde el título sexto del Código anterior se ubico en el capitulo IV del título segundo, a continuación del capitulo dedicado a las infracciones fiscales. El delito de defraudación fiscal aparece definido en el artículo 71, que a la letra decía:

*“Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.”*

A su vez el artículo 73 de dicho Código precisaba la sanción de la siguiente manera:

*“El delito de defraudación fiscal se sancionara con prisión de tres a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00 y con prisión de dos a nueve años si dicho monto es de \$50,000.00 o mayor.”*

El artículo 74 de la ley mencionada señalaba la base sobre la cual se determina el monto de lo defraudado, y señalando:

*"Para los fines del artículo que antecede se tomara en cuenta el monto del impuesto o impuestos defraudados o que se haya intentado defraudar dentro de un mismo periodo fiscal, aun cuando se trate de impuestos diferentes y de diversas acciones u omisiones de las previstas en el artículo 72."*

### **1.2.5. Código fiscal de la federación de 1981.**

El primero de enero de 1983 inicio la vigencia del actual Código Fiscal de la Federación, expedido por decreto del 30 de diciembre de 1981, donde lo relativo a la materia de los delitos fiscales se regulo y ubicó en el capítulo II del título IV dedicado a las infracciones y delitos fiscales.

El delito de defraudación fiscal aparece regulado en el artículo 108 que se transcribe a continuación:

*"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."*

En relación con lo anterior, algunos autores han aportado ciertos comentarios respecto de la aplicación de este delito, concluyendo que no solo ha sido un medio de amenaza de un mal social, sino que es un instrumento represivo para aquellas conductas que atentan contra el equilibrio de las finanzas públicas.

*Así, a partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de defraudación fiscal con especial severidad, utilizándolo no solo como un instrumento eficaz de recaudación tributaria sino también como*

*un medio de reprimir conductas que se consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas e injustas para los contribuyentes cumplidos.*<sup>34</sup>

### **1.3 Reformas de 1981 a 2005.**

Las reformas a la estructura del delito de defraudación fiscal desde el año de 1981 hasta el año 2005 han sido como sigue<sup>35</sup>:

#### **“1983**

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

#### **1984**

**ARTICULO 108.-** Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de

<sup>34</sup> ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Décima Segunda Edición, Editorial Themis, México 1997. Pág.442.

<sup>35</sup> Nota: El Código Fiscal de la Federación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1983, excepción hecha del título VI, del procedimiento contencioso administrativo, cuya vigencia inicio el 1 de abril de 1983.

alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## **1985**

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## 1986

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## 1987

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## **1988**

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## **1989**

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## **1990**

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## **1991**

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## **1992**

**ARTICULO 108.-** [Texto vigente hasta el 20-VII-92] 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de \$30,000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

**ARTICULO 108.-** [Texto vigente a partir del 21-VII-92] Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores,

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$ 30,000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

### **1993**

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$ 30,000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## 1994

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$30'000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## 1995

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N\$100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## **1996**

**ARTICULO 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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N\$100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

## **1997**

**ARTICULO 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 \$500,000.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente 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.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

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

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

**1998**

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

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 \$500,000.00. *[La cantidad actualizada a enero de 1998 asciende a \$588,850.00, y deberá actualizarse nuevamente en enero de 1999. Véase el último párrafo del artículo 92]*

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00. *[Las cantidades actualizadas a enero de 1998 ascienden a \$588,850.00 y \$883,275.00, y deberán actualizarse nuevamente en enero de 1999. Véase el último párrafo del artículo 92]*

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00. *[La cantidad actualizada a enero de 1998 asciende a \$883,275.00, y deberá actualizarse nuevamente en enero de 1999. Véase el último párrafo del artículo 92]*

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

El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente 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) 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.[R]

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento,

orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

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

## **1999**

**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 \$500,000.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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

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 expedir reiteradamente 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) 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.

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

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

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

## 2000

**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 \$500,000.00. [Cantidad actualizada a enero de 2000: \$787,471.22]

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00. [Cantidades actualizadas a enero de 2000: \$787,471.22 y \$1,181,206.83, respectivamente]

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00. [Cantidad actualizada a enero de 2000: \$1,181,206.83]

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

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 expedir reiteradamente 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) 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.

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

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

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

## 2001

**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 \$500,000.00. [Cantidad actualizada a enero de 2001: \$ 857,319.92]

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00. [Cantidades actualizadas a enero de 2001: \$ 857,319.92 y \$ 1,285,979.88]

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00. [Cantidad actualizada a enero de 2001: \$ 1,285,979.88]

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

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 expedir reiteradamente 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) 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.

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

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

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

## **2002**

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

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 \$500,000.00. [Cantidad actualizada a enero de 2002: \$ 903,443.73]<sup>1</sup>

II. Con prisión de dos años a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00. [Cantidades actualizadas a enero de 2002: \$ 903,443.74 y \$ 1,355,165.59]<sup>1</sup>

III. Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00. [Cantidad actualizada a enero de 2002: \$ 1,355,165.60]<sup>1</sup>

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

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 expedir reiteradamente 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) 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.

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

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

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

## 2003

**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 \$500,000.00. [*Cantidad actualizada a enero de 2003: \$ 952,049.00*]*Nota de Editorial Themis.*

II. Con prisión de dos años a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00. [*Cantidades actualizadas a enero de 2003: \$ 952,049.00 y \$ 1,428,073.50*] *Nota de Editorial Themis.*

III. Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00. [*Cantidad actualizada a enero de 2003: \$ 1,428,073.50*] *Nota de Editorial Themis.*

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

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 expedir reiteradamente 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) 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.

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.”<sup>36</sup>

## 2004

**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.

---

<sup>36</sup> CD DE LEYES HISTÓRICAS. EDITORIAL THEMIS. México 2004.

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 \$500,000.00.

**II.-** Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.

**III.-** Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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

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

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

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

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

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

## 2005

**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 \$500,000.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00.

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 periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento,

orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.<sup>37</sup>

#### **1.4.- La vinculación del derecho de presunción de inocencia con el delito de defraudación fiscal.**

El presente punto lo inicio con una reflexión: ¿Cual es la relación existente entre un tipo penal que protege uno de los más importantes valores del Estado y un derecho fundamental que protege el más importante valor del individuo? El máximo castigo, la pena y el máximo derecho de un individuo, la libertad, unidos entre si como la unión de dos contrarios, de dos conceptos antitéticos, la formula hegeliana de la tesis y la antítesis para lograr la síntesis, precisamente, la síntesis de esa razón es la vinculación de los dos conceptos aludidos, **la tutela de la libertad en ambos entes**, para el individuo y para el Estado. Para el individuo, la protección de que su libertad no será afectada sino a través de una actividad probatoria, de una actividad estatal estricta y plenamente apegada al orden jurídico. Para el Estado, una libertad determinada por la posibilidad real de satisfacer las necesidades sociales, un Estado con recursos financieros suficientes es un Estado fuerte, la fortaleza de sus instituciones radica en gran medida en su fortaleza financiera.

El derecho de presunción de inocencia es un derecho fundamental, y en esa tesitura resulta ser un límite para la actividad legislativa en relación con el establecimiento de tipos penales con presunciones de culpabilidad, en ese sentido, el actual tipo penal de defraudación fiscal definido en el Código tributario, resulta contrario al espíritu de la presunción de inocencia, en atención a lo siguiente:

---

<sup>37</sup> Pagina del **SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA** en Internet. Dirección: [www.sat.gob.mx/nuevo.html](http://www.sat.gob.mx/nuevo.html)  
Información fiscal-Legislación y normatividad.

La expresión contenida en la primera parte del tipo penal en estudio señala:

**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 presente delito contiene dos tipos o conductas, la omisión de pagar una contribución y la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, por ello, en el caso del primer tipo, el deber jurídico penal consiste en: *prohibición de usar engaños para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución*, y el segundo, expresa: *prohibición de aprovecharse de errores para omitir total o parcialmente, el pago de alguna contribución*. Ambos deberes pretenden evitar el resultado material, la afectación de los derechos patrimoniales del Estado, sin embargo, considero que no es precisa la norma penal en cuanto a la definición del uso de engaños así como de la obtención del beneficio indebido, esto es, ¿que circunstancias determinan lo indebido? Queda en poder de las autoridades administrativas determinar las conductas constitutivas del engaño así como del beneficio indebido, en otras palabras, la culpabilidad se presume y no así la inocencia.

Por lo anterior, considero que si el derecho de presunción de inocencia fuese otorgado como garantía individual en la norma fundamental, la actividad legislativa encontraría un límite en la creación de tipos penales, tendría la obligación constitucional de precisar las circunstancias determinantes de los delitos, particularmente en el delito de defraudación fiscal, implicaría establecer que solo

hasta la conclusión de las visitas domiciliarias previstas en el artículo 16 constitucional, podría iniciarse la persecución penal ya que solo hasta ese momento existe la plena certeza de la omisión en el pago de las contribuciones.

No debe perderse de vista que la norma penal relativa a la defraudación fiscal describe un elemento esencial, la contribución, esto es, la obligación a cargo del particular cuando de sus actos, ha realizado el supuesto normativo establecido por la ley fiscal, en ese momento surge la obligación impositiva, el impuesto propiamente dicho con todos sus elementos, el sujeto, el objeto, la base y la tasa, algunos autores agregan: época de pago.

También resulta importante destacar que las leyes fiscales son autoaplicativas, esto es, no requieren de un acto de autoridad para su debido cumplimiento, con la sola entrada en vigor obligan al particular a su observancia, siempre y cuando por la realización de sus actos encuadren en el supuesto normativo fiscal, es el particular quien determina la obligación fiscal y en ese sentido, las declaraciones presentadas por los particulares ante las autoridades fiscales contienen una PRESUNCIÓN DE VERACIDAD. Los documentos denominados *declaraciones de impuestos* contienen una presunción *iuris tantum*.

La obligación de contribuir al gasto público u obligaciones fiscales a cargo de los particulares, siempre estarán determinadas por una ley en particular, así, surge un principio de legalidad tributaria, todos los impuestos deberán estar contenidos en la ley quien determina los elementos y las circunstancias que originan la obligación tributaria. La obligación de contribuir deberá ser de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes, estos principios de tributación son principios constitucionales porque están definidos por la Constitución Federal en su artículo 31 fracción IV. Así, todas las leyes fiscales deberán observar los principios que la Constitución establece, principios que son verdaderas garantías fiscales de los gobernados

Por ejemplo, si un particular estuviese obligado al pago de un impuesto que resultase violatorio de alguno de los principios constitucionales, el de proporcionalidad por ejemplo, y no efectuara el pago del mismo porque considera vulneradas sus garantías fiscales e iniciara los medios de defensa en contra de ese impuesto, entonces, *omitiría el pago de la contribución*, circunstancia que implicaría la realización del núcleo de la conducta prohibida por el particular tipo penal, esto es, el cuerpo del delito estaría acreditado, y en consecuencia, la probable responsabilidad. Cabría preguntarse: ¿Cuál fue el empleo del medio comisivo denominado engaño?

En esta delgada línea surge la vinculación del derecho de presunción de inocencia con el delito de defraudación fiscal, corresponde al Estado, en sus máximas expresiones de poder, **la fiscal y penal**, tener por verdadera la ausencia de culpabilidad en virtud de que el particular tiene el irrestricto derecho de defender en primer lugar, su patrimonio y segundo, su libertad. Patrimonio y libertad de los individuos se conjugan en la expresión del derecho de presunción de inocencia.

Por ello, debe considerarse la ausencia de culpabilidad cuando el particular ha iniciado los medios de defensa necesarios para combatir la existencia de un impuesto que resulta ruinoso a su patrimonio, al iniciarse la vigencia de la ley fiscal y por su naturaleza de autoaplicación.

Pero eso es considerando que el particular inicio los medios de defensa en los términos de la entrada en vigor de la ley fiscal que son treinta días posteriores, ¿que ocurriría si el particular no inicio el juicio de amparo en ese termino y las autoridades fiscales descubren la omisión en el pago del impuesto? También aquí surge el derecho de presunción de inocencia, esto es, deberán probar plenamente que el particular omitió el pago del impuesto con el uso de engaños alcanzando un lucro indebido y en esa circunstancia, primero, deberán las autoridades fiscales ejercer sus facultades de comprobación y posteriormente, concluir con el acto de autoridad resolviendo que el particular se encuentra obligado al pago del

impuesto, ese acto de autoridad es el requerido por el particular para iniciar el correspondiente juicio de amparo en contra del impuesto que es ruinoso, si el particular inicia el medio de defensa aludido, entonces no existe conducta delictiva alguna y debe ser la propia autoridad fiscal quien de a conocer al particular que cuenta con medios de defensa en contra de la resolución emitida.

El derecho de presunción de inocencia adquiere una doble vertiente, es el límite en contra del Estado en su máxima actividad de poder público, y es la protección ideal de los individuos. En la expresión de poder fiscal, la declaración de impuestos contiene una presunción de veracidad relativa a la situación jurídico fiscal del particular, la determinación del impuesto realizada por el contribuyente debe tenerse por verdadera hasta la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y ese momento ocurre en el ámbito jurídico cuando las autoridades fiscales emiten una resolución definitiva referente al debido cumplimiento de las disposiciones fiscales. En la expresión de poder penal, se debe considerar la ausencia de culpabilidad hasta la emisión de la sentencia condenatoria.

## **CONCLUSIONES.**

El derecho de presunción de inocencia es un derecho para el individuo y es en contrapartida, una obligación a cargo del Estado de realizar la actividad probatoria de los hechos constitutivos de un delito. En el particular caso del delito de defraudación fiscal, la presunción de inocencia es la protección ideal de los individuos frente al Estado porque en ese tipo penal, el Estado despliega su mayor poder de represión y castigo, no solo por la imposición de la pena, sino porque es la entidad afectada por el resultado material que el tipo penal en estudio pretende evitar.

La realización de un delito no otorga para la víctima derechos subjetivos de contenido penal, no existe una relación jurídica entre el autor de los hechos delictivos y el ofendido, sin embargo, en el caso de la defraudación fiscal, es la

misma entidad, el Estado, quien resulta la víctima del delito así como la entidad que impone la pena. Por ello, solo a través de la presunción de inocencia puede contenerse esa fuerza represiva del Estado. El ejercicio del derecho de coadyuvancia para las autoridades fiscales no deberá implicar el ejercicio de facultades de investigación y persecución exclusivas al Ministerio Público, la auto tutela y la venganza privada determinaron la creación del representante social, no es posible olvidar el fundamento del Ministerio Público en aras de proteger los objetivos de política fiscal.

## **PROPUESTA.**

Una vez analizadas las implicaciones del delito de defraudación fiscal y el derecho de presunción de inocencia, se propone que la Constitución Federal contenga expresamente en el apartado A de su artículo 20 una fracción adicional referida a la presunción de inocencia en la forma contenida en el Pacto de San José.

## BIBLIOGRAFIA

1. MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael. El Tipo Penal. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1986.
2. DICCIONARIO. El Pequeño Larousse Ilustrado. Undécima Edición, Editorial: Larousse, México, 2005.
3. PÉREZ BECERRIL, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. Editorial Porrúa, México, 2001.
4. INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial. Porrúa. México, 1997.
5. COMISIÓN Estatal de Derechos Humanos. Instrumentos Jurídicos Internacionales. TOMO I. Veracruz, Junio 2002.
6. ROMERO ARIAS, Esteban. "La presunción de inocencia. Estudio de las consecuencias de la constitucionalización de este derecho fundamental". Editorial Aranzandi, Pamplona, España, 1985.
7. MONTAÑÉS PARDO, Miguel Ángel. La Presunción de inocencia. Editorial Aranzadi, Madrid, 1999.
8. CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F. La presunción de Inocencia. Editorial Porrúa, México, 2003.
9. SEPÚLVEDA, César. Derecho Internacional. Editorial Porrúa, México, 2002.
10. FIORAVANTI MAURIZIO "Los derechos fundamentales, apuntes de historia de las constituciones." Editorial Trotta, Madrid España, 2000.
11. CONSTITUCION POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Editorial Sista. 2005. Mexico.
12. DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero" Editorial Porrúa. México, 1994.
13. URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 2 Editorial Sistema de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. DE C.V., México 1997.
14. LOMELI CERESO, Margarita. El poder sancionador de la Administración Pública.

15. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Porrúa. México, 2001.
16. El Delito de Defraudación Fiscal, Editorial Botas, México, 1962.
17. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Décima Segunda Edición, Editorial Themis. México 1997.

## CAPITULO II.- CONCEPTOS

### 2.1 CONCEPTO Y NATURALEZA DEL DERECHO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

#### 2.1.1. Aspectos generales.

El propósito de aportar un concepto del derecho fundamental en estudio, hace necesario exponer las características que lo definen, en este sentido, implica analizar las aportaciones conceptuales de la doctrina, así como lo dispuesto por los ordenamientos jurídicos internacionales. A través de la abstracción de circunstancias comunes, se propone un concepto del derecho de presunción de inocencia.

Es muy restringido el número de autores que han aportado un concepto de la presunción de inocencia, al respecto, el Licenciado Raúl F. Cárdenas Rioseco<sup>38</sup> *hace mención que es un derecho subjetivo público, que se ha elevado a la categoría de derecho humano fundamental.*

Según el autor, el derecho de presunción de inocencia resulta ser un derecho fundamental en virtud de que es un principio derivado de los Tratados Internacionales y que de acuerdo con nuestra legislación; tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como los Tratados, son norma suprema, de la cual, deriva ese carácter de fundamental por la ubicación que tiene expresamente en el artículo 133 de la Constitución Federal.

De la exposición del citado autor se desprenden dos elementos:

1. Es un derecho subjetivo público. En un derecho inherente a los individuos jurídicamente tutelado por el orden normativo.

---

<sup>38</sup> CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F. La Presunción de Inocencia Editorial, Porrúa. México, 2003. p 23.

2. Es un derecho fundamental. Por su ubicación en los tratados internacionales atendiendo a la jerarquía normativa consagrada en la Constitución Federal.

Otro autor que también realiza un estudio de este principio y del cual atribuye dos aspectos, es el Licenciado José María Luzón Cuesta,<sup>39</sup> expresa el autor: *"al hacer mención que tal derecho posee su eficacia en un doble plano: por una parte, opera en las situaciones extraprocesales y constituye el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o no participe en hechos de carácter delictivo o análogos a éstos; por otro lado, el referido derecho opera fundamentalmente en el campo procesal, con influjo decisivo en el régimen jurídico de la prueba.*

Este autor parte de la base de que toda persona es inocente hasta que no se demuestre lo contrario, en este sentido, se desprenden dos circunstancias esenciales relativas al derecho de presunción de inocencia:

1. Una circunstancia extraprocesal. La consideración para el inculpado de su ausencia de participación en los hechos delictivos. Este aspecto no distingue si esa consideración es únicamente para los órganos estatales o si también aplica para los particulares, esto es, el Estado así como la sociedad entera deberían considerar esa ausencia de culpabilidad del individuo, circunstancia visible en los medios de comunicación que tienen por costumbre calificar la conducta de una persona cuando ha sido acusada de un delito sin habersele juzgado.
2. Una circunstancia procesal. La obtención de las pruebas que acreditan un hecho delictuoso, debe realizarse conforme las garantías constitucionales así como de la legislación aplicable, además, la prueba debe ser suficiente sin que exista duda alguna, el hecho debe ser plenamente probado.

---

<sup>39</sup> LUZÓN CUESTA, José María, La presunción de inocencia ante la Casación, Madrid, Editorial Colex, 1991, p 13.

El autor Raúl F. Cárdenas Rioseco citando al maestro Luigi Ferrajoli menciona la distinción entre garantías penales y garantías procesales; dentro de estas últimas ubica a la presunción de inocencia. El mismo autor, citando a Luigi LUCCHINI, alude que la considera como *“la primera y fundamental garantía que el procedimiento asegura al ciudadano: presunción iuris, como suele decirse, esto es, hasta prueba en contrario. La culpa y no la inocencia, debe ser demostrada; y es la prueba de la culpa y no la de la inocencia, que se presume desde el principio la que forma el objeto del juicio”*<sup>40</sup>.

Al analizar las aportaciones de los citados autores en referencia a tan aludido principio, podría desprenderse que el inculpado no tiene obligación de ofrecer prueba alguna que demuestre o acredite su inocencia, correspondiendo al Ministerio Público el acreditamiento de la culpabilidad; sin embargo, en la realidad hemos llegado a grado tal, que ahora el inculpado tiene que desvirtuar los hechos que lo señalan como responsable, de no ser así, se tiene por acreditada su participación en los hechos delictivos.

Para el autor Jaime Vega Torres<sup>41</sup>, la presunción de inocencia tiene tres significados:

*“1. El concepto fundamental en torno al cual se construye todo un modelo de proceso penal, concretamente el proceso penal de corte liberal, en el que se mira fundamentalmente a establecer garantías para el imputado frente a la actuación punitiva estatal. Este es el significado que tiene la presunción de inocencia en el debate doctrinal en torno a las distintas concepciones del proceso penal defendidas por las diferentes escuelas penales italianas.*

*2.-...Un postulado directamente referido al tratamiento del imputado durante el proceso penal, conforme al cual habría de partirse de la idea de que el inculpado*

---

<sup>40</sup> CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F., Ob. cit. Pág. 24.

<sup>41</sup> VEGA TORRES, Jaime, Presunción de Inocencia y Prueba en el Proceso Penal, Madrid, Editorial La Ley, 1995, pp. 35 y 36.

*es inocente y, por tanto, reducir al mínimo las medidas restrictivas de derechos en el tratamiento del imputado durante el proceso.*

*3. Finalmente, la presunción de inocencia podría ser una regla directamente referida al juicio de hecho de la sentencia penal, con incidencia en el ámbito probatorio, conforme a la cual, la prueba completa de la culpabilidad del imputado debe ser suministrada por la acusación, imponiéndose la absolución del inculgado si la culpabilidad no queda suficientemente demostrada.”*

En relación con la interpretación de los tres significados básicos aportados por el maestro español, el autor Cárdenas Rioseco,<sup>42</sup> expresa lo siguiente:

*“Por lo que hace al primer significado, como garantía básica del proceso penal, la presunción de inocencia es un concepto fundamental, del que se deriva que los procesos deben de contener todas las garantías que prevén las constituciones nacionales y los tratados internacionales suscritos por los Estados, a efecto de que pueda hablarse de un proceso justo, y para que exista un proceso justo, debe de tomarse en cuenta la presunción de inocencia, que: ha sido considerada como uno de los principios cardinales del ius puniendi contemporáneo en sus facetas sustantiva y formal.*

En relación con el punto número dos, relativa a la prisión preventiva, refiere que es una medida cautelar para asegurar el desarrollo del procedimiento, pero que afecta directamente la presunción de inocencia porque si es posible substanciar el procedimiento sin detener a nadie, ya que después del derecho a la vida, es la libertad el derecho fundamental y presupuesto de todos los demás derechos.

No obstante lo anterior, la idea generalizada en la doctrina no comparte esa idea, se justifica la medida cautelar en el sentido de que la prisión preventiva es con el fin de evitar o impedir la fuga del reo, de impedirle que estorbe en las indagatorias

---

<sup>42</sup> CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F. Ob. cit. Pág. 24.

de la autoridad, que destruya la huellas del delito y que intimide a los testigos, entre otros aspectos.

Precisamente en oposición a esa idea general, Voltaire inmortalizó la siguiente frase: "*¡OH Jueces! queréis que el inocente acusado no se escape, pues facilítadle los medios de defenderse*"<sup>43</sup>

Como ha sido descrito, la presunción de inocencia es un derecho fundamental por su ubicación en los Tratados Internacionales y por la jerarquía normativa definida en al Constitución Federal, además de los múltiples criterios emitidos por nuestro mas alto Tribunal, por ello, se afirma que el derecho a la presunción de inocencia tiene la naturaleza de derecho fundamental de contenido normativo procesal.

En relación con lo anterior, algunas sentencias de los tribunales españoles establecen lo siguiente:

*"El derecho a la presunción de inocencia es un derecho fundamental que tiene un contenido normativo procesal que se predica de todos los ciudadanos, y en virtud del cual toda persona es inocente hasta que se declare su culpabilidad o responsabilidad en una resolución definitiva, corriendo a cargo de los Tribunales la tarea de velar por su cumplimiento (1) evitando con su labor el incumplimiento de un precepto imperativo de orden Público de suprema aplicación (2) que es axioma jurídico que debe estar vigente en todo tipo de jurisdicción(3).*

(1) Sentencias T. C. 56/1982 de 26 de julio y 62/1982 de 15 de octubre.

(2) Auto del T. C. de 31 de mayo de 1982.

(3) Sentencia T. S. De 1 de octubre de 1983<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> Ibidem., Pág. 30.

<sup>44</sup> ROMERO ARIAS, Esteban. La Presunción de Inocencia. Editorial Arazandi, S.A Pamplona, España 1985 pg. 45.

En conclusión, de los conceptos aportados por los autores citados, podrían desprenderse las siguientes características comunes que determinan a la presunción de inocencia.

1. Es un derecho fundamental.
- 2.- Es una garantía básica del proceso penal
- 3.- Es una regla de tratamiento para el imputado durante el proceso penal.

Ahora bien, la forma en la que se encuentra regulada la presunción de inocencia en la Convención Americana de Derechos Humanos es la siguiente:

***“Artículo 8. Garantías judiciales...***

***1...***

***2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad...”<sup>45</sup>***

Los elementos que se desprenden del ordenamiento citado son los siguientes:

1.- El artículo 8 relativo a las garantías judiciales se encuentra contenido en el Capítulo II denominado: “De los Derechos Civiles y Políticos” y en ese sentido, se desprende que es un derecho de carácter civil cuyo destinatario son los ciudadanos, por ello, se afirma que la presunción de inocencia es un rasgo distintivo de la civilidad, asimismo, en atención a la noción de derecho político, implica un límite para los órganos del poder público que detentan precisamente la expresión política de una nación.

2.- Es una garantía de carácter judicial para el inculcado de algún delito y en ese sentido, se determina que es una garantía del proceso penal.

---

<sup>45</sup> COMISIÓN Estatal de Derechos Humanos. Instrumentos Jurídicos Internacionales, TOMO I. Veracruz, Junio 2002. pág 19.

3.- La expresión “*toda persona*”, no hace distinción alguna de las personas inculpadas, esto es, sin atender a característica alguna de sexo, raza, edad, religión, grupo económico o social, el derecho es para todos y cada uno de los integrantes de una nación, es un derecho fundamental no discriminatorio, por el solo hecho de ser humano, se adquiere el derecho a presumirse inocente.

4.- La consideración de inocencia mientras no se demuestre la culpabilidad. La noción de inocencia en este aspecto, debe considerarse en el sentido de la no participación en los hechos delictivos, obligando al órgano de poder público de probar plenamente la responsabilidad penal. Se prueba la participación en los hechos delictivos, no la culpabilidad.

5.-La expresión “*mientras no se establezca legalmente la culpabilidad*” define que solo es posible determinar la culpabilidad a través del cumplimiento irrestricto de la ley, esto es, en cumplimiento de las normas penales sustantivas así como de las normas relativas al proceso penal. La culpabilidad se establece en la sentencia de primera instancia que pone fin al proceso penal, sin embargo, la consideración de inocencia debe ser hasta la última instancia, como podría ser la sentencia relativa al juicio de amparo directo.

Por todo lo anteriormente expuesto, es posible concluir que el concepto de presunción de inocencia es el siguiente:

Es un derecho fundamental rector del proceso penal que implica considerar en el inculpado, su ausencia de participación en los hechos delictivos, obligando al órgano acusador a desplegar una actividad probatoria, toda vez que es una verdad interina, una presunción *iuris tantum*.

En el sistema penal mexicano, el señalamiento de una persona en hechos delictivos ocurre desde que ésta es indiciada por alguna autoridad, aun y cuando

esos hechos hayan ocurrido en flagrancia, el órgano acusador deberá desplegar una actividad probatoria tendiente al acreditamiento de los hechos, el fin de la prueba en el ámbito penal, encuentra su máxima expresión en la presunción de inocencia por ser éste un derecho fundamental para el individuo. La emisión de la sentencia definitiva es el requisito sine qua non para determinar la culpabilidad del acusado.

En relación con lo anterior, el primer texto jurídico que consagra el derecho en estudio, el artículo 9 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, refiere que la consideración de inocencia es hasta que haya sido probada la culpabilidad en un juicio público, en este sentido, Romero Arias sostiene: *hace hincapié a que el inculpado es inocente en todo momento hasta que se demuestre lo contrario en una sentencia definitiva después de haberle dado la oportunidad de defenderse y demostrar su inocencia frente al juzgador, el cual tomara en cuenta todas y cada una de las pruebas que este ofrezca para desvirtuar los hechos comisivos del delito que se le imputan, excluyendo, así, la presunción inversa de culpabilidad del acusado durante todo el desarrollo del proceso.*<sup>46</sup>

Aceptando la trascendencia que tiene el derecho de presunción de inocencia, resulta lamentable que en el orden jurídico mexicano, particularmente, las normas de carácter penal, no refieran absolutamente nada de ese derecho, no existe precepto alguno que lo defina o que por lo menos lo mencione, no obstante ser un derecho fundamental en el proceso penal para cualquier inculpado.

Ahora bien, la naturaleza del derecho estudio es de carácter procesal, en el proceso penal encuentra su máxima expresión como eje rector de garantías procesales ya que parte de un presupuesto contrario, esto es, se presume la inocencia y no la culpabilidad, pero, no solamente las autoridades están obligadas a demostrar la participación del inculpado en lo hechos delictivos, también, deben

---

<sup>46</sup> El artículo 9 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 dice: "Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa" ROMERO ARIAS. Obra citada, Pág. 49.

facilitarle todos los medios posibles para demostrar que no participó en esos hechos.

La finalidad de las garantías procesales es la protección del ciudadano frente a la actuación punitiva del Estado, evitando que el individuo sea castigado de una manera injusta por un delito que no cometió. En la realidad de nuestro país, las autoridades parten del supuesto de la culpabilidad y justifican su actuación a través de la emisión de resoluciones tan arbitrarias e irracionales cuyo único objetivo es consignar y condenar a personas que en muchos de los casos son inocentes, esa es la razón por la que existe una excesiva población en los centros penitenciarios, compurgando penas sin haber sido procesados conforme a derechos fundamentales.

Un proceso que no beneficia al inculcado sino que sirve al Estado para justificar la aplicación inmediata de la pena, es un proceso que no tiene razón de ser. El proceso se justifica porque es un límite al derecho de castigo estatal, sujeta al órgano acusador al cumplimiento de formalidades cuyo fin es la protección al inculcado al otorgarle certeza y seguridad jurídica relativas a la aplicación de la pena, se persigue un juicio justo, no una aplicación unilateral de la pena.

Un proceso que persigue castigar por meras presunciones de culpabilidad o por meras sospechas es un proceso inquisitivo, esto es, no es un proceso propiamente dicho, no existe una igualdad procesal de las partes, no existen dos contendientes escuchados por un tercero imparcial, solo hay una parte y un juez que presume la culpabilidad. El proceso penal es un instrumento para regir la actuación del órgano acusador, del juez y la defensa, su finalidad es garantizar la aplicación de la pena con la plena certeza de la participación del inculcado en los hechos delictivos, el proceso penal NO ES un instrumento de justificación de la conducta arbitraria del Estado al perseguir e investigar los delitos, así como de la aplicación del castigo, el proceso es un límite en la actividad represiva del Estado,

por ello, afirmo que el derecho de presunción de inocencia es el eje rector del proceso penal.

En relación con lo anterior, el autor Jaime Vegas Torres<sup>47</sup> expresa lo siguiente: *“...Beccaria parte de una visión muy crítica del proceso de tipo inquisitivo, dentro del cual, el imputado es tratado como culpable de tal manera que, si quiere eludir la condena, se vera en la necesidad de probar su inocencia.”*

En el siguiente punto se ahondara con más detalle lo relativo al proceso penal y la trascendencia de la presunción de inocencia dentro del mismo.

### **2.1.2. LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA COMO GARANTÍA EN EL PROCESO PENAL**

La trascendencia del derecho de presunción de inocencia radica en que es el eje rector del proceso penal. Si el proceso penal es el instrumento que sirve al Estado para la aplicación de la pena, ese instrumento deberá estar conformado por normas jurídicas adjetivas que regulen la actuación del Estado en el ejercicio del *ius puniendi*, esto es, el órgano acusador, órgano de poder publico, así como el órgano de aplicación, el órgano judicial, deberán encontrar en todas y cada una de sus actuaciones, una plena adecuación con las normas procesales pero siempre con una única finalidad: el acreditamiento del hecho punible.

El órgano acusador expresara en su pretensión punitiva, la afirmación del hecho punible, deberá probar su existencia y su imputación al inculpado, en ese sentido, el inculpado se convierte en el proceso en elemento subjetivo, pero no en objeto del proceso penal, así, la consideración de ausencia de participación en los hechos delictivos como verdad previa o interina, deberá ser la guía rectora de la actividad, en primer lugar, del órgano acusador en las fases de investigación y

---

<sup>47</sup> VEGAS TORRES, Jaime. Presunción de Inocencia y Prueba en el Proceso Penal. Editorial La Ley, Madrid 1993, p13.

persecución, y en segundo lugar, del órgano judicial en la etapa propiamente del proceso penal, particularmente en la etapa de instrucción.

El proceso penal se convierte en instrumento del Estado para la aplicación de la consecuencia jurídica que resulta del acreditamiento del hecho punible, la pena, pero, aun y cuando el proceso penal sea un instrumento del Estado, al ser una institución jurídica, debe servir al ciudadano como expresión de sus derechos fundamentales así como de la definición de facultades de los órganos públicos actuantes del proceso. En este sentido, el maestro Juan Montero Aroca<sup>48</sup> comenta lo siguiente:

*“Cualquier consideración que se haga de lo que debe ser el proceso penal tiene que partir de que el mismo ha sido considerado, con razón, el mejor instrumento para la actuación del Derecho penal, por cuanto es el que garantiza mas adecuadamente, por un lado, los derechos del acusado y las facultades de los acusadores, y, por otro, el acierto de la decisión judicial. La decisiones políticas de que el Derecho penal lo apliquen solo los órganos jurisdiccionales, y exclusivamente por medio del proceso, supusieron conquistas de la civilización que deben ser preservadas.”*

La actividad del órgano acusador estará orientada a probar los hechos delictivos, una vez probados los hechos, deberá demostrar la participación del inculpado, con ello, se desvirtúa la consideración previa de inocencia, esto es, la ausencia de participación. La obtención de los medios probatorios, tanto de los hechos punibles como de la participación del inculpado, deberá ser conforme lo determine la ley fundamental así como de las normas procesales, y en ese sentido, la presunción de inocencia encuentra una ubicación más en la actividad probatoria del órgano acusador, la prueba obtenida deberá ser lícita.

---

<sup>48</sup> MONTERO AROCA, Juan. PRINCIPIOS DEL PROCESO PENAL. UNA EXPLICACIÓN BASADA EN LA RAZÓN. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia España. 1997 p. 12

Lícita en todo el sentido amplio de la palabra, lo que implica que licitud no es conforme a la ley, sino conforme al respeto irrestricto de la condición humana, esto es, en estricto apego a los derechos fundamentales, por ello, una prueba u medio de convicción cuyo origen haya sido la tortura del inculpado o la amenaza o coacción del mismo, no podrá calificarse de lícita, aun y cuando existan ordenamientos que permitan la obtención de las pruebas a través de ese medio, no se justifica la licitud.

Cualquier prueba obtenida a través de la amenaza o intimidación o cualesquier otra circunstancia que afecte la voluntad o integridad del inculpado, atenta contra la presunción de inocencia y todo aquel ordenamiento jurídico que permita esa situación a los órganos públicos, son transgresores del derecho fundamental en estudio, y en ese sentido, si la presunción de inocencia existe en el actual orden jurídico por ubicarse en un tratado internacional, en términos de la norma suprema, esos ordenamientos son inconstitucionales.

Si el objeto del proceso penal es la demostración del hecho punible por parte del órgano acusador, esa actividad probatoria desplegada en la etapa de averiguación previa y delimitada por los conceptos procesales de cuerpo del delito y probable responsabilidad, deberá respetar en cada actuación, los derechos del inculpado relativos a la garantía de audiencia y de legalidad porque no solo en el proceso penal existen esas garantías, son básicas en cualquier procedimiento. En relación con lo anterior, la doctrina refiere lo siguiente:

*“Todo procedimiento penal, civil, mercantil, laboral, agrario administrativo, etc., encuentra su razón de ser en los principios de Previa Audiencia y Legalidad contemplados en la Constitución General de la Republica, por lo que si durante la secuela de uno de esos procedimientos se viola sus elementos que ampara tales garantías, los*

*actos y sentencias que se decreten o pronuncien en los mismos estarán viciados de origen y serán nulos a la luz del Derecho.*<sup>49</sup>

En la etapa de averiguación previa y en el ejercicio de la actividad probatoria, el órgano acusador deberá hacer del conocimiento al individuo que ha sido señalado como probable responsable de los hechos delictivos, ello en atención a su garantía de audiencia, y en este sentido, surge la vinculación con el derecho de presunción de inocencia. La consideración previa de la ausencia de participación, determina hacer ese conocimiento al inculpaado para que ejerza su derecho de defensa y así facilitarle todos los medios posibles para su adecuado ejercicio.

Precisa el Maestro Montero Aroca:

*"El acusado, **amparado en la presunción de inocencia**, puede limitarse a negar el hecho objeto del proceso, a considerar que el mismo no es delito, a rebatir la calificación jurídica o a impugnar la determinación de la pena, con lo que ni siquiera aportaría elemento alguno que contribuyera a delimitar el objeto del debate. Pero puede también contribuir a delimitar el objeto del debate afirmando hechos, calificándolos jurídicamente de modo propio y llegando a conclusión diferente sobre la pena aplicable"*<sup>50</sup>

El derecho de previa audiencia refiere las siguientes garantías:

- a) *la de que en contra de la persona, a quien se pretenda privar de algunos de los bienes jurídicos tutelados en dicha disposición constitucional, se siga un juicio;*
- b) *que tal juicio se substancie ante los tribunales previamente establecidos;*

---

<sup>49</sup> DE LA CRUZ AGÜERO. Leopoldo. Procedimiento Penal Mexicano. Edición tercera. Editorial, Porrúa. México, 1998. Pág. 6.

<sup>50</sup> MONTERO AROCA, Juan. Principios Del Proceso Penal. Una Explicación Basada en la Razón. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia España. 1997 p. 129.

- c) que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento, y
- d) de que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.<sup>51</sup>

El derecho de presunción de inocencia es la consideración previa de la ausencia de participación del inculpado en los hechos delictivos, y, si éstos últimos son el objeto del proceso penal, entonces, la presunción de inocencia conforma todo el proceso, ello en virtud de que los hechos son los que han de ser probados por el órgano acusador, en consecuencia, la conclusión del derecho en estudio resulta en la sentencia definitiva que determina la culpabilidad.

Ahora bien, centrándonos en el objeto del proceso penal, había comentado que dentro de la actividad probatoria desplegada por el órgano acusador, la obtención de la prueba debe ser lícita, sin embargo, no basta esa circunstancia, si la finalidad de la prueba es acreditar el hecho punible, entonces, los medios probatorios practicados deberán arrojar un resultado de cargo, esto es, en contra del inculpado, esa circunstancia obliga a distinguir entre interpretación y valoración de la prueba.

La interpretación de la prueba es establecer el contenido de la misma, de tal suerte que deberá existir constancia de todos y cada uno de los medios convictivos, los cuales pueden ser:

- a) Declaración de testigos
- b) Dictámenes periciales
- c) Documentos
- d) Cualquier otro medio probatorio.

---

<sup>51</sup> DE LA CRUZ AGÜERO. Leopoldo. Procedimiento Penal Mexicano. Edición tercera. Editorial, Porrúa. México, 1998. Pág. 8.

Si el contenido de los medios probatorios implica la incriminación o el resultado es de cargo, es decir, en contra del inculpado, se procede a valorar la prueba, la valoración es la correspondencia del contenido con la veracidad relativa al hecho punible, así por ejemplo, debe existir constancia de la declaración de un testigo, se concluye que su contenido es incriminatorio entonces, la presunción de inocencia es desvirtuada, acto seguido, se procede a valorar la declaración, si ésta es correspondiente con la realidad de los hechos se califica de verdadera.

En conclusión, para que la presunción de inocencia sea desvirtuada es necesario que existan pruebas lícitamente obtenidas y que las mismas resulten en contra del inculpado, es decir, incriminatorias, si la actividad probatoria no se realiza en estos términos, resulta transgresora de la presunción de inocencia.

Finalmente, otro de los aspectos de la presunción de inocencia en el proceso penal, radica en el derecho del inculpado a no declarar o como refiere el maestro Montero Aroca: *"Surge así el que pudiéramos calificar de derecho al silencio, que no es sino una manifestación de la presunción de inocencia, ..."*<sup>52</sup>

La garantía de legalidad, de audiencia, a no declarar o declarar en determinado sentido y el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento, tienen un punto en común: el derecho de presunción de inocencia y por ello, considero que es la garantía básica y esencial del proceso penal.

## **2.2 CONCEPTO DEL DELITO**

Estructurar un concepto del delito no es el objetivo que se persigue en la presente investigación y mucho menos, se pretende aportar una nueva noción del mismo, únicamente será establecer un concepto base para la explicación teórica del delito

---

<sup>52</sup> MONTERO AROCA, Juan. Principios Del Proceso Penal. Una Explicación Basada en la Razón. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia España. 1997 p. 156.

de defraudación fiscal para los efectos de su estudio vinculatorio con el derecho de presunción de inocencia.

El delito es la descripción de una conducta cuyo deber jurídico adquiere dos vertientes, un deber jurídico de mandato y un deber jurídico de prohibición. El legislador describe conductas con el propósito de establecer las penas, medidas de seguridad y castigos con la finalidad de proteger bienes jurídicos valiosos para la sociedad.

Se diferencian los deberes jurídicos de prohibición y de mandato porque los primeros son conductas de acción y los segundos, conductas de omisión así, un deber jurídico de prohibición estará determinado por una conducta de acción descrita en el particular tipo penal, un deber jurídico de mandato estará determinado por una conducta de omisión, aquí, cabe hacer mención que el nexo vinculatorio entre la conducta y el resultado es de carácter normativo, el resultado determina si la conducta de omisión es una omisión simple o una omisión impropia o conocida en el ámbito penal comisión por omisión, esta última diferenciación es relativa al resultado de tipo material.

La conducta de comisión por omisión origina un resultado material, esto significa que la lesión al bien jurídico tutelado es factible de valorarse ya sea desde un punto de vista cuantitativo o cualitativo. En el caso de los delitos patrimoniales, el resultado es de tipo material, el tipo penal pretende evitar la lesión al activo patrimonial que no al patrimonio y en ese sentido, el resultado material de un delito patrimonial se valora desde un punto de vista cuantitativo. Inclusive, para la investigación y persecución en el ámbito federal, se atiende a un criterio cuantitativo de punibilidad, la gravedad de un delito patrimonial estará en función de la cuantificación de la lesión al bien jurídico tutelado, la magnitud de la lesión lo determina la afectación del patrimonio en unidades monetarias.

En conclusión a lo anteriormente expuesto, delito es la descripción específica de la conducta de acción u omisión establecida por una ley penal, cuya finalidad es la tutela de los bienes jurídicos más valiosos de la sociedad a través de la imposición de penas y castigos. Esa es mi definición que de alguna forma, es la misma que aprendí durante mi estancia en las aulas universitarias: conducta típica, antijurídica y punible.

### **2.2.1 ELEMENTOS DEL DELITO**

Si el delito es una descripción de la conducta, la misma resulta ser una abstracción de la experiencia social, acción y omisión son el núcleo de la conducta que generalmente esta determinado por el empleo de un verbo principal y circunscrito por elementos definitorios, así, se define al sujeto activo del delito, su calidad, los objetos que emplea, la función que realiza, la intención de producir la lesión al bien jurídico, toda esta serie de circunstancias tomadas de la realidad social son componentes de un todo denominado delito.

Los elementos del delito adquieren una naturaleza definitoria que estará determinada por la finalidad perseguida del legislador, de acuerdo con ese fin, se establecen características esenciales que definen su pertenencia a un conjunto determinado. Un sujeto o individuo es la entidad que realiza la acción u omisión, es quien tiene una voluntad y así mismo es quien utiliza medios para la realización de la conducta que produce el resultado que la norma penal pretende evitar.

El delito protege bienes jurídicos, contiene un deber jurídico, existe un titular de los bienes jurídicos o mejor aun, define al sujeto pasivo del delito. La doctrina aporta la siguiente estructura para definir los elementos que integran el delito.

1. Elementos objetivos o descriptivos
2. Elementos subjetivos
3. Elementos normativos

Así, el delito puede resumirse en la siguiente integración: conjunto de elementos objetivos, subjetivos y normativos.

*“Al definir los delitos, al establecer los tipos legales, suele limitarse a dar una descripción objetiva, mas o menos escueta o detallada.*

*La pura descripción objetiva tiene como núcleo la determinación del todo por el empleo de un verbo principal: matar, apoderarse, apropiarse sustraer, etcétera. Pero , junto a este núcleo, aparecen referencias al sujeto activo y pasivo, al objeto, al tiempo, al lugar o la ocasión, y a los medios.*

*Concretamente resumidas al ordenamiento jurídico penal mexicano, estas referencias anteriores pueden proyectarse en los siguientes supuestos.*

*En cuanto al sujeto activo...*

*En cuanto al sujeto pasivo,...*

*En cuanto al objeto,...*

*En cuanto al tiempo,...*

*En cuanto al lugar,...*

*En cuanto a la ocasión,...y*

*En cuanto a los medios...<sup>53</sup>*

Los elementos objetivos; de acuerdo con la ley federal procesal penal, son aquellos que acreditan la materialidad contenida en la ley. Los elementos normativos son aquellos elementos que son definidos por alguna ley o norma jurídica en particular, los elementos subjetivos son los elementos que atienden al sujeto activo del delito y son los correspondientes al dolo y la culpa.

---

<sup>53</sup> MARQUEZ PIÑERO Rafael El tipo penal Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 1986. Pág. 233.

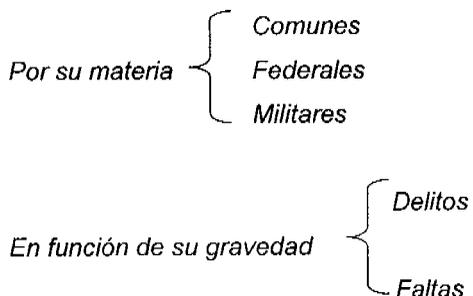
El dolo, desde la concepción finalista de la acción es aquella capacidad que tiene el sujeto activo del delito de conocer el contenido de la norma penal relativa a la prohibición de la conducta, de querer el resultado y realizarla.

El dolo es una capacidad de conocer, querer y realizar la conducta descrita en el particular tipo penal y que la doctrina ha definido como dolo genérico. La culpa es la producción del resultado que la norma penal pretende evitar pero en la cual, el sujeto activo no tuvo la intención de producir ese resultado, la lesión al bien jurídico se produce como consecuencia de la conducta del agente sin que observara un deber de cuidado.

Es importante tener en cuenta la estructura de los elementos antes señalados ya que en la comprobación de los conceptos procesales fundamentales del cuerpo del delito y probable responsabilidad, previstos por los artículos 16 y 19 de la constitución federal, se toman como base para el ejercicio de la acción penal y del dictado del auto de formal prisión. La presente investigación únicamente atenderá a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Penales.

### 2.2.2 CLASIFICACIÓN DEL DELITO

Las normas jurídico penales tienen diversos criterios de clasificación los cuales pueden ser los siguientes:



Según la conducta  
Del agente

- Acción
- Omisión
  - Omisión simple
  - Comisión por omisión

Por el resultado

- Formales
- Materiales

Por el daño que causan

- De lesión
- De peligro

Por su duración

- Instantáneos
- Continuados
- Permanentes

Por el elemento interno

- Dolosos.
- Culposos
- Preterintencionales (eliminadas  
Del Código Penal con la reforma del  
10 de enero de 1994)

Por su estructura {  
    *Simple*  
    *Complejos*

Por el número de actos {  
    *Unisubsistentes*  
    *Plurisubsistentes*

Por el número de sujetos {  
    *Unisubjetivos*  
    *Plurisubjetivos*

Por su forma de persecución {  
    *De oficio*  
    *De querrela*

*Clasificación legal.*<sup>54</sup>

En relación con los criterios de clasificación apuntados, la clasificación legal, es la que atiende al criterio del bien jurídico tutelado, resultando los siguientes:

- a) Delitos contra la vida.
- b) Delitos contra el patrimonio.
- c) Delitos contra el honor.
- d) Delitos contra Administración de Justicia.
- e) Etc.

<sup>54</sup> LÓPEZ BETANCOURT .Eduardo Teoría del Delito Edición Séptima, Editorial Porrúa. México, 1999. Pág. 297.

La presente investigación tiene como propósito exponer lo relativo al delito de defraudación fiscal y en ese sentido, atendiendo al criterio de la clasificación legal, inicio con los delitos patrimoniales, punto a tratar en el siguiente sub tema.

### **2.2.3 DELITOS PATRIMONIALES**

El criterio de clasificación legal atiende al concepto del bien jurídico que protege el particular tipo penal. La presente investigación se refiere a un delito patrimonial y por ello, es importante precisar que se entiende por patrimonio, sobre todo porque en el ámbito penal, no es posible tomar como base el significado que las teorías del derecho civil han aportado: *“un conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una valorización pecuniaria, que constituyen una universalidad de derecho.”*<sup>55</sup>

El concepto anterior implica la siguiente reflexión: ¿los delitos patrimoniales tutelan la universalidad del patrimonio incluyendo las obligaciones susceptibles de valorización pecuniaria? Desde mi particular punto de vista considero que no, el bien jurídico tutelado es el activo patrimonial, para los efectos de esta afirmación, es necesario esclarecer los elementos integrantes del patrimonio.

*“Dos son los elementos del patrimonio: el activo y el pasivo. El activo se integra por el conjunto de bienes y derechos apreciables en dinero, y el pasivo por el conjunto de obligaciones y cargas también susceptibles de valorización pecuniaria... el activo de una persona esta constituido por derechos reales, personales o mixtos.*

---

<sup>55</sup> ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Civil Tomo II. Edición Trigésimo primera. Editorial Porrúa. México, 2000. Pág. 7.

*...La diferencia entre el activo y el pasivo de una persona arroja su **haber patrimonial**, si el primero es superior al segundo, o su déficit patrimonial, en caso contrario...*<sup>56</sup>

La afectación del patrimonio que resulta de una conducta prohibida por un particular tipo penal, radica en la parte activa, esto es, en el conjunto de bienes y derechos apreciables en dinero y no en la parte pasiva. Si un sujeto A paga la deuda de un sujeto B, indudablemente afecta la estructura patrimonial de B, las deudas de B son disminuidas, pero, no por eso comete un delito patrimonial el sujeto A.

En relación con lo anterior, la doctrina penal aporta lo siguiente:

*“Sobre el patrimonio se han elaborado, fundamentalmente, dos conceptos, uno de carácter económico y el otro jurídico. Desde un punto de vista económico, patrimonio es, dice Maggiore el conjunto de los bienes mediante los cuales el hombre satisface sus necesidades y en sentido jurídico, agrega el mismo autor, es el conjunto de relaciones jurídicas económicamente valiables... Penalmente, el concepto civilista del patrimonio resulta inadecuado, ya que **únicamente la parte activa del mismo puede ser afectada por las acciones que conforman delitos patrimoniales**, y el valor económico del objeto del delito, como sucede específicamente en el robo, no siempre juega un papel preponderante, no obstante que la regla general de punibilidad aplicable atiende a dicho factor...”*<sup>57</sup>

Se han denominado delitos patrimoniales, por esa universalidad de derechos, deberes, poderes, bienes y obligaciones en sus dos vertientes que lo conforman por una parte, el activo y por otra, el pasivo, los primeros se traducen en derechos

---

<sup>56</sup> Ob.cit. Pág. 7-8.

<sup>57</sup> PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. Delitos Contra el Patrimonio Edición Décima. Editorial Porrúa. México, 2001. Págs. 13-15.

reales, personales o mixtos, y por los segundos, los deberes personales o cargas u obligaciones reales, sin embargo, como ha sido señalado, únicamente en la parte activa ocurre la lesión al bien jurídico que el tipo penal pretende evitar.

El concepto de patrimonio se extiende a través del tiempo y del espacio, en el tiempo porque el individuo independientemente de los bienes que posee en un momento determinado, puede adquirir con posterioridad otros aumentando así su capital, también se corre el riesgo de que sea disminuido por alguna u otra circunstancia y en relación con el espacio, porque comprende todo lo referente a la apreciación pecuniaria.

Los delitos patrimoniales tienen como finalidad evitar una afectación (disminución) al activo patrimonial que origina el denominado déficit patrimonial, circunstancia que ocurre cuando el pasivo es superior al activo, colocando al individuo en estado de insolvencia. El autor Lisandro Martínez Z. refiere lo siguiente: *"...los delitos patrimoniales buscan no solamente modificar sino disminuir el patrimonio de otro, o sea que lógicamente respecto al pasivo solamente se castiga penalmente el caso de que se aumente el ajeno (...). No puede hablarse de delito concluye en el caso de que un individuo disminuya el pasivo de otro, esto es, que pague una deuda de ese otro."*<sup>58</sup>

Es claro concluir que el bien jurídico tutelado en los delitos patrimoniales es el denominado activo patrimonial, y no propiamente el patrimonio. Ahora bien, resulta importante destacar la noción del patrimonio pero, desde la perspectiva del derecho administrativo, por ser ésta la rama donde se desprende el derecho fiscal. Si el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos del Estado, así como de las relaciones existentes entre éste y los particulares en su calidad de contribuyentes o sujetos pasivos, entonces, el objeto de protección de los delitos fiscales, estará orientado por el objeto de estudio del

---

<sup>58</sup> Ibidem Pág. 14.

derecho fiscal, esto es, tutelan los ingresos del Estado así como sus relaciones con los contribuyentes.

Son los ingresos del Estado así como sus relaciones con los particulares, el objeto de protección de los delitos especiales contenidos en el Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, si los delitos que tutelan el patrimonio, protegen únicamente los derechos o bienes apreciables en dinero, ocurre una discordancia entre los denominados ingresos del Estado con el concepto del activo patrimonial, esto es, los ingresos no son propiamente activos o no forman parte del activo patrimonial.

La existencia del derecho patrimonial supone una correspondencia con el ingreso. En el registro de una operación financiera, por ejemplo, implica reconocer primero, la existencia del derecho, como puede ser una deuda a favor o una cuenta por cobrar, segundo, se reconoce el aumento patrimonial ocurrido, como lo es, el registro del ingreso. Por ello, desde mi particular punto de vista, considero que los delitos fiscales tutelan; además de las relaciones entre el fisco y los particulares, los derechos patrimoniales plenamente reconocidos a favor del Estado, la afectación o lesión que pretenden evitar, no ocurre en los ingresos, sino en los derechos patrimoniales del Fisco federal y esto último es importante resaltarlo, porque como se mostrará mas adelante, existen situaciones donde no hay lesión a un derecho patrimonial y no obstante ello, se condenan ciertas conductas. Para la existencia de un derecho patrimonial a favor del Estado, primero debe ocurrir una plena adecuación del acto desplegado por el particular con una hipótesis normativa contenida en la norma jurídica fiscal.

En una clasificación de las contravenciones fiscales, el maestro Sergio Francisco De La Garza, expone una interesante acotación que de alguna forma coincide con el argumento anterior, dice el Autor:

*“La doctrina hace diferentes clasificaciones de los ilícitos fiscales, algunas de las cuales comentamos y exponemos a continuación:*

3.4.1 *Por violación al derecho objetivo...*

3.4.2 **Por violación al derecho subjetivo.**

*Otras infracciones lesionan otro bien jurídico, o sea, **el derecho subjetivo** del ente sujeto activo de la relación jurídico tributaria.*

*Lo anterior se presenta en todos los ilícitos cuya conducta consiste en dejar de pagar o en pagar extemporáneamente la prestación tributaria. Ello no significa que el ilícito tenga la categoría de civil, pues **en realidad es un ilícito tributario** (omisión o **defraudación**).<sup>59</sup>*

**(Transcripción enfática agregada)**

Por lo anteriormente expuesto, resulta importante precisar el concepto del patrimonio desde la perspectiva del derecho administrativo, siendo éstas las siguientes:

*“Universalidad de bienes, derechos y recursos financieros con que cuenta el Estado para cumplir sus atribuciones”<sup>60</sup>*

*“PATRIMONIO NACIONAL. Es la totalidad de bienes derechos y obligaciones en donde el Estado es el propietario y que sirven para el cumplimiento de sus atribuciones conforme a la legislación positiva.”<sup>61</sup>*

*“El patrimonio del Estado se halla constituido por la universalidad de los derechos y acciones de que es titular, los cuales pueden valorarse pecuniariamente, sumados a las obligaciones que los gravan, encaminados a la realización de sus fines.”<sup>62</sup>*

<sup>59</sup> DE LA GARZA Francisco *op cit.* Pg. 898.

<sup>60</sup> MARTINES MORALES, Rafael I. **Derecho Administrativo 3er y 4º. Cursos.** Editorial Oxford.

<sup>61</sup> DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

<sup>62</sup> SERRA Rojas Andrés. **Derecho Administrativo segundo curso.** Editorial Porrúa. Pag. 247.

Los elementos que se desprenden de las anteriores definiciones del patrimonio, son equivalentes al del derecho civil, existe una entidad titular del patrimonio, el Estado, los derechos y bienes propiedad en la parte activa y las obligaciones y deudas, la parte pasiva, ambas partes, activa y pasiva, integran la universalidad del patrimonio, sin embargo, se agregaría otra circunstancia relativa, que únicamente distingue al Estado, su finalidad.

El patrimonio del Estado tiene una finalidad esencial, la satisfacción de las necesidades colectivas que la sociedad le ha encomendado, así, el patrimonio estatal difiere del patrimonio civil respecto de la finalidad que persigue y en ese sentido, adquiere una mayor relevancia porque es la existencia y preservación de la sociedad en todos sus ámbitos, por ello, resulta en un bien jurídico cuyo valor es necesario tutelar.

Si el medio idóneo para proteger los bienes jurídicos más valiosos es el derecho penal, entonces, resulta necesario crear un tipo penal que persiga a través de la amenaza de la pena, la protección del patrimonio del Estado así como de las relaciones existentes entre aquel y los particulares, el cumplimiento de las necesidades colectivas a cargo del Estado es un contenido de última razón, y esa es la circunstancia que justifica los delitos fiscales.

El delito fiscal más importante es el de defraudación fiscal, por ello, resulta importante precisar el bien jurídico que protege ese tipo penal. No debe perderse de vista que para la protección del bien jurídico, es necesario atender las circunstancias que lo delimitan porque precisamente, es un límite en la función legislativa, el objeto de protección como condición necesaria para el correcto funcionamiento de los sistemas sociales, debe ser preciso sin permitir interpretaciones subjetivas, arbitrarias y caprichosas, la debida precisión del bien jurídico permite la seguridad y certeza jurídica relativa a su lesión, no es el sistema

de recaudación tributaria lo que protegen los delitos fiscales como afirman ciertos autores. Refiere el autor Octavio Alberto Orellana Wiarco.<sup>63</sup>

*“3 EL BIEN JURÍDICO TUTELADO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL. En el caso del delito de defraudación fiscal, el bien jurídico tutelado es, como hemos afirmado **el sistema de recaudación tributaria**, aclarando que este bien jurídico tutelado es complejo en su esencia , ya que abarca un contenido que se refiere tanto al daño como al peligro que puede sufrir la Hacienda Pública, en su finalidad de recaudar la materia tributaria, y con ello, quebrantar la tributación y perjudicar la obligación del Estado de cumplir con la redistribución de la riqueza, a través del gasto y los servicios públicos, y que, además afecta la función de política criminal de desalentar “la burla de los compromisos cívicos” del contribuyente que incurra en este delito, pues se deteriora la moral ciudadana” con la violación de esta norma penal.”*

### **2.3. El delito de defraudación fiscal.**

Antes de entrar el estudio del delito de defraudación fiscal, es necesario precisar una circunstancia relativa a la supuesta autonomía del derecho penal tributario. El derecho penal es uno, y sus principios de aplicación son de observancia general en todos los ámbitos del ordenamiento jurídico, porque el derecho de castigo se ejerce única y exclusivamente por el Estado, no puede aceptarse un derecho de castigo especial para cada rama del derecho, si bien es cierto la doctrina acepta la existencia de delitos especiales, no por ello, existen principios penales de aplicación especial.

Acepto la noción de derecho penal tributario porque para los fines didácticos de la presente investigación, resulta eficaz, pero no por ello, acepto una noción autónoma de ese derecho respecto del derecho penal.

---

<sup>63</sup> ORELLANA Wiarco Octavio Alberto. El delito de defraudación fiscal. Editorial Porrúa. Pag 91.

El derecho penal tributario se define como: “*el conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delitos o faltas y que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que no cumplan con los mandatos de las normas jurídicas tributarias.*”<sup>64</sup>

De acuerdo con la definición apuntada, se desprenden algunos elementos que son importantes.

1. Hipótesis que contienen el carácter de delitos o faltas, ello implica distinguir entre delito y falta.
2. Las hipótesis determinan tipos, esto es, descripción de conductas prohibidas.
3. Establecimiento de sanciones. Si consideramos a la sanción como el género, entonces, se desprenden como especies, la multa y la pena, aquella para la infracción administrativa y la otra para el delito.
4. Las sanciones se imponen a personas que no cumplen mandatos contenidos en las normas fiscales.

Para los efectos de la presente investigación, únicamente se atenderá al contenido de las normas jurídicas que contienen los delitos y especialmente, la norma jurídica que contiene el delito de defraudación fiscal, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. El presente análisis se realiza en función de los elementos del particular tipo penal.

Establece el citado precepto:

Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación:

---

<sup>64</sup> DE LA GARZA Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO, Editorial Porrúa. Pag. 871.

*"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".*

Los presupuestos de la conducta prohibida que el particular tipo penal refiere son lo siguientes:

1. **Deber jurídico.** Ocurren dos, el primero es prohibición de usar engaños para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, y el segundo, prohibición de aprovecharse de errores para omitir total o parcialmente, el pago de alguna contribución.
2. **Bien jurídico tutelado.** El derecho patrimonial del Estado, relativo a la contribución.
3. **Sujeto activo del delito.** La persona física que realiza la conducta y en el caso de las personas morales, la persona física a la cual se atribuye la realización de la conducta prohibida y en ese sentido, solo es posible a través de la comprobación de sus vínculos existentes con la persona moral.

Solo el sujeto activo tiene las siguientes características:

- a) **Voluntabilidad.** Únicamente es dolosa.
- b) **Imputabilidad.** Una capacidad de comprender la ilicitud del hecho punible.
- c) **Calidad de garante.** Todos los tipos prohibitivos que producen un resultado, como lo es la defraudación fiscal, implican un doble deber, el deber de no producir la lesión al derecho patrimonial del Estado y el deber de evitarlo, en este sentido, es necesario un criterio que permita concretizar la omisión relevante, no pagar la contribución, y por tanto, el sujeto que tiene el deber de evitar el resultado material típico. De esta forma surge la calidad de garante, solo quien adquiere esa calidad, tiene el deber de evitar el resultado, que en el

presente caso en quien adquiere la calidad de CONTRIBUYENTE o desde la perspectiva del derecho fiscal, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Solo quien es sujeto pasivo del impuesto, puede ser sujeto activo del delito.<sup>65</sup>

- d) **Calidad específica.** No se requiere en el particular tipo penal para su concreción.
- e) **Pluralidad específica.** No se requiere en el particular tipo penal para su concreción.

- 4. **Sujeto pasivo.** El Estado o fisco federal porque es el titular del bien jurídico protegido por el tipo penal.
- 5. **Objeto material.** En el particular tipo penal, no existe objeto material.

Los presupuestos del delito, *son los antecedentes fácticos del delito, adecuados a un tipo legal y necesarios para su existencia.*<sup>66</sup>, la tipicidad y la atipicidad son los presupuestos del delito. Solo por la relevancia que determina en el presente tipo penal de defraudación fiscal, agrego que la causa que origina la atipicidad por falta del sujeto activo ocurre cuando existe una ausencia en la calidad de garante.

Como primer punto se debe señalar, en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa. Es decir se comete cuando el contribuyente tiene como principal objetivo realizar a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar declaraciones falsas a través de hechos falsos pretendiendo acreditar que estos son verdaderos para que por medio del error tome una ventaja para obtener un beneficio de carácter económico produciendo con ello un perjuicio al Fisco Federal.

---

<sup>65</sup> El Maestro Márquez Piñero refiere que la calidad de garante: *es una calidad del sujeto (regulada por el derecho penal) que en los tipos de omisión queda introducida para especificar al sujeto que tiene el deber de actuar para la conservación del bien. Consecuentemente, la calidad de garante hace posible –de un lado- aprehender, espacial y temporalmente, la conducta omisiva y, por el otro, determinar al sujeto que la realizó.* MÁRQUEZ PIÑERO RAFAEL. EL TIPO PENAL. ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO AL MISMO.

<sup>66</sup> Ob cit. P. 186.

Dentro de este contexto el delito que se analiza se tipifica por medio de una conducta dolosa (engaños o aprovechamientos de errores) que trae como resultado un beneficio económico ilegítimo (omisión de contribuciones u obtención de un beneficio indebido, por ejemplo una devolución de impuestos a la que no se tenga derecho ) como consecuencia directa de la lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: el interés del Fisco en recaudar correctamente y oportunamente los ingresos tributarios que el Estado necesita para sufragar los gastos públicos.<sup>67</sup>

Desde otro ángulo, el delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio económico ilegítimo con perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio del error (falsa concepción de la realidad) en el que puede encontrarse la autoridad fiscal.

Cabe señalar que la conducta implica también el no pago de una contribución ya sea de manera parcial o total, haciendo referencia que resulta de manera parcial cuando el contribuyente ha realizado pagos provisionales respecto de su obligación a la que se ha hecho acreedor por encontrarse en la hipótesis normativa que la ley establece para tener la obligatoriedad de realizar el pago de esas contribuciones. Respecto de la omisión del pago en su totalidad esta por demás explicarlo ya que como el nombre lo indica se origina en el momento que el contribuyente no ha realizado alguna operación tendiente para su cumplimiento.

Desde luego el concepto del delito en comento resulta ser muy amplio y susceptible de toda clase de interpretaciones subjetivas como lo es lo referente a que debe entenderse como engaño y el aprovechamiento de errores ya que solo se presta a que si el Fisco Federal estima presuntamente una lesión en sus

---

<sup>67</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Edición Segunda, Editorial Themis, México 1997. Pág. 443.

interese puede llegar a ser tipificada como defraudación fiscal. Ya que es al contribuyente al que le corresponde la carga de la prueba de un hecho negativo como es la ausencia del dolo.

Esto ultimo lejos de ser de difícil comprobación, resulta violatorio al proceso en el que sus posibilidades de una buena defensa legal son por demás escasas; por tratarse de la desvirtuación de un hecho negativo. Máxime aun cuando dicho hecho negativo esta expresamente en la ley mediante conceptos subjetivos, cuya interpretación queda al arbitrio del juzgador.

*“Sin embargo, esto último por indeseable que se considere, no otorga derecho a legislador ordinario para desconocer las garantías del debido proceso legal que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal. En efecto, al corresponder en este caso al contribuyente inculpado una difícil carga de la prueba, para toda clase de efectos prácticos se le esta presumiendo culpable de antemano, a menos de que en alguna forma logre demostrar su inocencia, es decir, la ausencia de dolo; lo cual, insistimos, es extremadamente difícil de y a fin de cuentas queda totalmente al arbitrio subjetivo de quien vaya a juzgar el caso de que se trate. En tal virtud, la regulación normativa del delito de defraudación fiscal viola el viejo principio liberal, recogido por nuestra Carta Magna, de que a todo acusado se le debe presumir inocente mientras no se demuestre lo contrario.”<sup>68</sup>*

## **CONCLUSIONES.**

La determinación de los conceptos básicos son necesarios para el esclarecimiento de los fenómenos, en el ámbito social y normativo, son el pilar para la explicación teórica, así que en este capítulo, los conceptos aportados buscan precisamente la explicación teórica del objeto de estudio, la presunción de inocencia en la investigación y persecución del delito de defraudación fiscal. El punto mas critico

---

<sup>68</sup> Ibidem. Pág. 445.

del difícil equilibrio entre los dos intereses del proceso penal, la represión del delito y el respeto a los derechos fundamentales, encuentra una expresión en la confrontación de investigación y persecución penal de uno de los delitos máximos frente al principal derecho fundamental del inculpado en el proceso penal.

Y como será analizado en páginas posteriores, en nuestro orden jurídico no existe equilibrio entre esos dos intereses máximos del proceso penal, la represión del delito no tiene, en contrapartida, la más mínima consideración de ausencia de participación en el hecho delictivo por parte del inculpado. Se presume la culpabilidad y toca la carga de la prueba de inocencia al inculpado.

La restricción de un derecho fundamental debe tener como premisas básicas, el fin o justificación teleológica<sup>69</sup>, la previsión de una ley y finalmente, la autorización judicial. La justificación teleológica, refiere que toda restricción a un derecho fundamental solo se justifica si atiende al fin que persigue la norma constitucional de relevancia social. La posibilidad de restringir un derecho fundamental debe estar expresamente contenida en una ley aplicable al caso concreto. Es mandato constitucional previsto por el artículo 14 de la Norma Suprema, que para toda privación de un derecho, debe ser ante juicio seguido ante los tribunales previamente existentes y conforme a las formalidades esenciales previstas en las leyes, por ello, debería existir un precepto que faculte la restricción o limitación del derecho de presunción de inocencia cuando se realizan actividades de investigación y persecución, es la norma jurídica como expresión de la voluntad legislativa, la única que puede justificar esa restricción. Y el tercer punto, a través de resolución judicial porque es ese Órgano público el único facultado para la aplicación del derecho, sobre todo porque *“la exigencia de la motivación aquí es ante todo un requisito formal de la regla de proporcionalidad, según el cual en las resoluciones limitativas de los derechos fundamentales debe el órgano jurisdiccional plasmar el juicio de ponderación entre el derecho fundamental*

---

<sup>69</sup> CIENFUEGOS SALGADO, David. **TEMAS DE DERECHO PROCESAL PENAL DE MÉXICO Y ESPAÑA**. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México, 2005 pag. 175.

*afectado y el interés constitucionalmente protegido y perseguido, del cual se evidencie la necesidad de la adopción de la medida.*

*La motivación de la resolución cumple en todo caso con una doble finalidad: posibilita la impugnación de las decisiones de los órganos jurisdiccionales cuando no sean acordes con lo posicionamientos de las partes y evita la inseguridad jurídica que se produciría como consecuencia de una arbitraria actuación judicial.”<sup>70</sup>*

Analizando los requisitos necesarios para la restricción de un derecho fundamental, es deplorable que nuestra legislación no tenga un mínimo de regulación del derecho de presunción de inocencia y en consecuencia, no es posible establecer bases para restringir o limitar un derecho que no está expresamente en la Constitución Federal, dando lugar a lo siguiente: se limita y restringe lo que existe, lo inexistente no puede limitarse.

## **PROPUESTA.**

En relación con el tema planteado en el presente capítulo relativo a la expresión de conceptos básicos, se propone que toda vez que la presunción de inocencia no es propiamente una presunción, se tenga como una forma de considerar al inculcado, esto es, toda autoridad o ente privado, sea persona física o moral, considere al inculcado de algún delito, su ausencia de participación en los hechos delictivos hasta que se declare legalmente su culpabilidad, y mencione a los entes privados porque es práctica común de los medios de comunicación, calificar y señalar a los inculcados como verdaderos delincuentes sin que hayan sido juzgados y sin una sentencia que así los califique.

Presunción de inocencia es consideración de ausencia de participación en los hechos delictivos, consecuencia, para desvirtuar esa verdad previa, deberá desplegarse una actividad probatoria. Y para su eficacia y validez, es necesaria su

---

<sup>70</sup> *ibidem* pag. 176-177.

inclusión en la Norma Suprema así como de su adecuación a todo el orden normativo, particularmente, con los ordenamientos procesales penales.

## BIBLIOGRAFIA

1. CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F. La Presunción de Inocencia Editorial, Porrúa. México, 2003.
2. LUZÓN CUESTA, José María, La presunción de Inocencia ante la Casación, Madrid, Editorial Colex, 1991.
3. VEGA TORRES, Jaime, Presunción de Inocencia y Prueba en el Proceso Penal, Madrid, Editorial. La Ley, 1995.
4. ROMERO ARIAS, Esteban. La Presunción de Inocencia. Editorial Arazandi, S.A Pamplona, España 1985.
5. MONTERO AROCA, Juan. PRINCIPIOS DEL PROCESO PENAL. UNA EXPLICACIÓN BASADA EN LA RAZÓN. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia España. 1997.
6. DE LA CRUZ AGÜERO. Leopoldo. Procedimiento Penal Mexicano Edición tercera. Editorial, Porrúa. México.
7. MARQUEZ PIÑERO Rafael El tipo penal Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México 1986.
8. LÓPEZ BETANCOURT .Eduardo Teoría del Delito Edición Séptima, Editorial Porrúa. México, 1999.
9. ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Civil Tomo II. Edición Trigésimo primera. Editorial Porrúa. México, 2000.
10. PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. Delitos Contra el Patrimonio Edición Décima. Editorial Porrúa. México, 2001.
11. MARTINEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo 3er y 4º. Cursos. Editorial Oxford
12. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
13. SERRA Rojas Andrés. Derecho Administrativo segundo curso. Editorial Porrúa. 14. ORELLANA Wiarco Octavio Alberto. El delito de defraudación fiscal. Editorial Porrúa.
15. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Edición Segunda, Editorial Themis, México 1997.

16. CIENFUEGOS SALGADO, David. **TEMAS DE DERECHO PROCESAL PENAL DE MÉXICO Y ESPAÑA.** Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México, 2005

17. DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero** Editorial Porrúa. México. 1994.

## CAPITULO III.- La persecución e investigación del delito de defraudación fiscal.

### 3.1.- Etapa de averiguación previa.

La investigación y persecución de los delitos por mandato constitucional incumbe exclusivamente al Ministerio Público, esa actividad única y exclusiva del representante social constituye una garantía individual, la persona inculpada tiene la certeza y seguridad jurídica de que solo ese órgano del Estado podrá investigar los hechos constitutivos del delito. La decisión política fundamental consagrada en el artículo 21 de la Constitución Federal, expresa la diferencia de los órganos del Estado que comparten el *ius Puniendi* y en ese sentido, determina la división del enjuiciamiento en dos periodos principales: averiguación previa y proceso.<sup>71</sup>

La Institución del Ministerio Público es la característica esencial de los sistemas acusatorios, es el órgano público que tiene encomendada la puesta en movimiento de los medios punitivos del Estado, y asimismo, tiene la obligación de dar a conocer al Juzgador los hechos constitutivos del delito, (*investigación*), así como del autor, (*persecución*).

La **investigación** de los delitos radica en el esclarecimiento de los hechos que constituyen el delito, es la obtención de la verdad histórica así como de las pruebas que acreditan la realización de esos hechos. Si el Ministerio Público es un órgano del Estado, entonces, atendiendo al principio de legalidad, la actividad de investigación deber ser conforme expresamente lo señale la legislación aplicable.

La **persecución** de los delitos, es la actividad desplegada por el Ministerio Público cuya finalidad es determinar la autoría de las personas físicas que participaron en

<sup>71</sup> COORDINADOR MIGUEL CARBONELL Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa. México, 2000 Pg.306.

los hechos delictivos, la forma de realización y ejecución y, de la misma forma que la actividad de investigación, atendiendo al principio de legalidad penal, toda la actuación de persecución realizada por el representante social, deberá ser conforme a la ley.

De conformidad con la garantía de seguridad y certeza jurídica consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal, no puede librarse orden de aprehensión sino por autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho delictivo con la existencia de datos que acrediten el cuerpo del delito y que hagan probable la responsabilidad del inculpado, por ello, investigación y persecución, se entrelazan para determinar los conceptos procesales de cuerpo del delito y probable responsabilidad, condiciones sine qua non, para la afectación de la libertad de los individuos.

Cuerpo del delito y probable responsabilidad resultan en los conceptos procesales fundamentales que justifican el ejercicio de la acción penal, derecho único y exclusivo del Ministerio Público de solicitar al órgano judicial el inicio del proceso penal, la responsabilidad penal del inculpado así como de la aplicación de las penas. Por la naturaleza procesal de esos conceptos, corresponde a los códigos adjetivos su definición y, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 18 de la Constitución federal, son las legislaturas locales quienes los definen expresamente.

Ahora bien, corresponde al Ministerio Público la obtención, el examen y análisis de los elementos probatorios que justifican la existencia del cuerpo del delito y la probable responsabilidad en la etapa denominada Averiguación Previa. Una vez acreditados esos conceptos, la investigación y persecución concluye formalmente con la emisión del documento denominado pliego de consignación y cuyo contenido refiere la fundamentación y motivación del ejercicio de la acción penal.

En el caso de la investigación y persecución del delito de defraudación fiscal, ocurren circunstancias cuyo contexto no es acorde con la exposición anterior. En efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con facultades de investigación inclusive, mayores a las del Ministerio Público, solo basta revisar el contenido del Código Fiscal de la Federación relativo al capítulo denominado: "DE LOS DELITOS FISCALES."

Uno de los aspectos distintivos en la investigación y persecución de la defraudación fiscal, es el relativo a la querrela en su doble vertiente, como requisito de procedibilidad y como condición objetiva de punibilidad, determina además, la procedencia del perdón a voluntad del ofendido. En el caso del delito en estudio, se aprecia que la voluntad suprema y máxima de una dependencia del Ejecutivo Federal; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, investiga y persigue a su libre arbitrio y capricho la defraudación fiscal, descubriendo a todas luces la expresión política, tiránica y represiva del sistema fiscal mexicano.

No debe perderse de vista que en el caso de la defraudación fiscal, el ofendido o titular del bien jurídico es el Estado o Fisco Federal, ésta circunstancia determina una relación existente entre un órgano investido de autoridad y un particular, esto es, como resultado de una relación de suprasubordinación, se conocen los hechos constitutivos del delito. La autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación, ejecuta una serie de actos que se realizan a través de procedimientos administrativos, los cuales, afectan la esfera jurídica del particular. Una circunstancia en particular, surge cuando las autoridades fiscales realizan actos administrativos que carecen del cumplimiento de formalidades esenciales y de los cuales, se desprenden medios probatorios del hecho punible.

El artículo 16 Constitucional, determina facultades para las autoridades administrativas de realizar visitas domiciliarias a fin de comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, en otras palabras, solo a través de un procedimiento administrativo denominado visitas domiciliarias, el Fisco Federal puede conocer si el particular realizó el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y solo así, podrá conocer si existen hechos probablemente constitutivos del delito de defraudación fiscal. Sin embargo, el conocimiento de los hechos constitutivos de un delito, solo es posible hasta la culminación del procedimiento administrativo porque, no basta conocer y valorar los hechos, sino que también, es necesario acreditarlos con los medios de pruebas idóneos y pertinentes que determina la legislación aplicable.

Por lo anterior, y atendiendo lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Federal, respecto de las facultad de practicar visitas domiciliarias, considero que solo el conocimiento de los hechos delictivos; así como de su acreditamiento, determinan el derecho relativo a la querrela. Solicitar la intervención del Ministerio Público para el ejercicio de la acción penal, sin agotar los procedimientos necesarios para el conocimiento de los hechos y su debido acreditamiento, trae como resultado, el ejercicio de la querrela de manera ilegítima y en perjuicio de los particulares, por ello, si las autoridades fiscales formulan una querrela sin la conclusión del procedimiento administrativo que determina el incumplimiento de las disposiciones fiscales, ésta, solo se fundamenta en meras apreciaciones subjetivas transgresoras del derecho de presunción de inocencia.

En efecto, la fracción primera del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación relativo a la querrela establece lo siguiente:

*“Artículo 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que*

*previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:*

*I. Formule querrela tratándose de los previstos en los artículos...108 (defraudación fiscal)..., **independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.**<sup>172</sup>*

*(transcripción enfática agregada)*

El citado precepto, resulta violatorio del derecho de presunción de inocencia y en consecuencia, violatoria del artículo 133 de la Constitucional Federal, porque no atiende al contenido de la CONVENCIÓN AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, esto es, vulnera la jerarquía normativa en el sentido de que lo dispuesto por los tratados internacionales, prevalecen sobre las leyes federales.

El derecho de presunción de inocencia es un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos; incluyendo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en ese sentido, cuando esa dependencia valora los hechos constitutivos de un delito, debe desplegar una actividad probatoria, esto es, no hay lugar a presunciones de culpabilidad. En primer lugar, requiere conocer los hechos y segundo, probarlos conforme a la ley, ésta es la razón en virtud de la cual, el precepto en análisis resulta trasgresor del derecho de presunción de inocencia porque sin conocer ni determinar la lesión al bien jurídico, puede ese órgano público, ejercer la querrela.

El derecho de presunción de inocencia implica la consideración previa para el individuo, de la no participación en los hechos delictivos y por ello, es una presunción *iuris tantum* que solo puede ser desvirtuada a través de una actividad probatoria, además, como derecho fundamental, la presunción de inocencia determina la obligación a cargo de los órganos de autoridad, de que toda conducta

---

<sup>72</sup> CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª. Edición México.

que es objeto de valoración y cuya consecuencia sea la afectación a la libertad del individuo, debe ser probada conforme a las formalidades esenciales del procedimiento previsto por la ley. Jurídicamente, no es posible la presunción de culpabilidad.

En el particular caso de la defraudación fiscal, primero, es necesario determinar si el contribuyente es un sujeto obligado al pago del impuesto conforme lo disponen las leyes fiscales y posteriormente, establecer la omisión en el cumplimiento de la obligación fiscal y esas circunstancias solo son posibles; de conformidad con el artículo 16 de la Constitución Federal, hasta la conclusión del procedimiento administrativo relativo a las visitas domiciliarias.

Por lo anterior, la **independencia** del estado en que se encuentra el procedimiento administrativo respecto del ejercicio de la querrela, resulta violatoria de la presunción de inocencia, porque faculta a las autoridades fiscales al ejercicio de ese derecho basado en meras apreciaciones subjetivas, esto es, sin el conocimiento pleno de la afectación al bien jurídico, promueven el movimiento de los órganos punitivos del Estado, Ministerio Público y Tribunales Penales, en contra de la libertad de los individuos sin que al efecto, realicen esas autoridades fiscales, actividad probatoria alguna.

No es posible fundamentar el ejercicio de la querrela en meras sospechas y menos aun, en delaciones. El titular de un bien jurídico que ha sido afectado exterioriza su voluntad de perseguir al autor del delito cuando tiene la plena certeza de la lesión a sus derechos, sin ese conocimiento, no puede justificarse el ejercicio de la querrela, porque ese derecho trae implícito el otorgamiento del perdón. El Ministerio Público no puede someter la investigación y persecución de los delitos al arbitrio y capricho de la autoridad fiscal solo porque ésta, sospecha que han sido afectados sus intereses jurídicos.

Restaría únicamente exponer respecto de la querrela, que en la persecución del delito de defraudación fiscal, expresa una doble vertiente, como condición objetiva de punibilidad y como requisito de procedibilidad, en la primera, el órgano judicial penal, se encuentra imposibilitado para la aplicación de la pena, en la segunda, resulta jurídicamente imposible iniciar la averiguación previa correspondiente.

Otro de los aspectos importantes dentro de la etapa de averiguación previa es el relativo al ejercicio del derecho de coadyuvancia. El ofendido o sujeto pasivo del delito tiene por mandato constitucional, el derecho de coadyuvar con el Ministerio Público en la integración de los elementos probatorios que acreditan el cuerpo del delito y la probable responsabilidad.

En el caso de la defraudación fiscal, las autoridades fiscales son quienes aportan los elementos probatorios del cuerpo del delito así como de la probable responsabilidad y no así el Ministerio Público. Según lo dispone el Código Fiscal de la Federación, el derecho de coadyuvancia sobrepone la actuación de las autoridades fiscales a la actividad del Representante Social.

En efecto, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación refiere que las autoridades fiscales están facultadas para la comprobación de los delitos, por la importancia que reviste lo transcribo 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:*

***III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.***<sup>73</sup>

Se desprende del citado precepto, la facultad de las autoridades fiscales para comprobar los delitos fiscales, si comparamos esta actividad con la actividad del Ministerio Público, se concluye que las primeras tienen facultades superiores en extensión respecto del segundo, porque comprueban la totalidad de la conducta descrita en la norma penal, prueban el tipo penal, mientras que el Ministerio Público, únicamente acredita el cuerpo del delito que se compone de elementos objetivos y normativos.

Si bien es cierto que durante la etapa del proceso penal, el Ministerio Público aporta las pruebas necesarias para acreditar el delito, lo cierto es que en esa etapa, tiene una circunstancia de igualdad procesal respecto del inculcado. En la práctica de visitas domiciliarias, las autoridades fiscales tienen una circunstancia de suprasubordinación respecto del particular, no existe una circunstancia de igualdad. La autoridad fiscal al momento de iniciar una visita domiciliaria, solicita la entrega inmediata de los libros y papeles contables que acreditan el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, si el particular no los entrega dentro de un determinado plazo, se hace acreedor a una sanción administrativa, de tal suerte que la obtención de los medios probatorios por parte de las autoridades fiscales para la comprobación de los delitos fiscales tiene como origen, la intimidación al particular y ello, es violatorio de la presunción de inocencia.

---

<sup>73</sup> CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª. Edición México.

En relación con lo anterior, El artículo 85 del Código fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

***“Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:***

***I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales...”<sup>74</sup>***

*(Transcripción enfática agregada)*

Algunos autores argentinos han destacado la circunstancia expuesta, relativa a la obtención de la prueba bajo la amenaza de la sanción:

*“En efecto, extraña resulta una prueba obtenida con la amenaza expresa de un mal consistente en la aplicación de una multa. Que en el procedimiento sancionador tributario se opere de este modo, exigiendo bajo amenaza de sanción la aportación de elementos probatorios, podrá ser mas o menos discutible por aquello de las peculiaridades que el Tribunal Constitucional consiente en la aplicación de los principios del derecho penal al propio derecho administrativo sancionador (STC 181/90, del 15/11/90). En efecto, según nuestro más alto tribunal, no puede predicarse la aplicación literal y absoluta de tales principios al ámbito administrativo sancionador.*

*Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que dichos elementos probatorios son remitidos al proceso penal con la propia denuncia y constituyen,*

---

<sup>74</sup> CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª. Edición México.

*habitualmente, la única prueba documental que compone la causa, aparte del informe de la propia inspección. En consecuencia, el fallo condenatorio pudiera fundamentarse en **prueba ilícitamente obtenida** en cuanto el acusado ha sido coaccionado a la entrega de la documentación sin que nadie le indicara, sino mas bien al contrario, sus derechos a no declarar, a no declarar contra si mismo y a no declararse culpable.*<sup>75</sup>

Una de las directrices fundamentales de la presunción de inocencia, es la relativa a la obtención de la prueba de manera lícita, la circunstancia de licitud no puede interpretarse que es conforme a la ley, porque estamos en presencia de un derecho fundamental, el sentido de la licitud en el caso de un derecho fundamental, refiere un sentido mas amplio, esto es, la obtención de los medios probatorios no debe ser a través de la intimidación y coacción al particular porque ello, vulnera sus derechos fundamentales.

### **3.2 Cuerpo del delito y probable responsabilidad en el delito de defraudación fiscal.**

#### **Cuerpo del delito.**

El delito de defraudación fiscal previsto en el Código Fiscal de la Federación, se refiere a un delito de carácter federal, y por ello, se atiende al contenido del Código Federal de Procedimientos Penales relativo a la definición de los conceptos de cuerpo del delito y probable responsabilidad, en ese sentido, el presente análisis únicamente se refiere a lo dispuesto por la legislación aplicable sin atender conceptos doctrinales.

---

<sup>75</sup> BAJO FERNANDEZ, Miguel Y BACIGALUPO Silvina. Delitos Tributarios y Provisionales, Editorial Hammurabi, Buenos Aires Argentina, 2001. Pág. 48.

Para los efectos de la determinación del cuerpo del delito en estudio (defraudación fiscal), se debe atender a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Penales consecuentemente, resulta necesario exponer la descripción del citado delito según lo dispone el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que al respecto establece:

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

El concepto procesal de **cuerpo del delito** se define por el artículo 168 del Código federal de procedimientos penales en los siguientes términos:

*“Artículo 168. ...*

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

De conformidad con el citado precepto, el concepto procesal del cuerpo del delito aplicado al delito de defraudación fiscal, se encuentra integrado por el conjunto de elementos objetivos, incluyendo los medios comisivos más el conjunto de elementos normativos y el resultado producido por la conducta de omisión, que en el presente tipo penal, el resultado es de tipo material, esto es, se requiere la ejecución de una conducta (*uso de engaños*) para alterar la realidad consistente en el detrimento del derecho patrimonial del Fisco Federal.

La conducta de comisión por omisión relativa a la defraudación fiscal, consiste en el uso de engaños para omitir el pago de las contribuciones de manera parcial o

total, por ello, la plena adecuación al tipo descrito, requiere que el agente use o emplee el engaño con el propósito de omitir el pago del impuesto. Si no hay uso de engaños, no se actualiza el tipo penal, consecuentemente, no existe tipicidad. El simple incumplimiento del pago del impuesto, no implica defraudar al fisco federal, necesariamente es preciso acreditar la existencia del engaño y, esa actividad probatoria, corresponde única y exclusivamente al Ministerio Público.

Así, el cuerpo del delito del delito de defraudación fiscal se expresa en el siguiente cuadro:

CUERPO DEL DELITO	1.Elementos Objetivos. Medios Comisivos	Conducta de omisión con uso de engaños. No efectuar el pago de la contribución a través del engaño.
	2. Elementos Normativos	Definición de los conceptos Contribuyente y Contribución
	3. RESULTADO	Lesión al bien jurídico tutelado, afectación al derecho patrimonial del Estado.
	4. Calidad de garante. Sujeto Activo del delito.	<b>Contribuyente:</b> <b>a) Formal:</b> Persona Física o Moral inscrita en Registro Federal de Contribuyentes. <b>b) Sustantivo:</b> Sujeto pasivo del Impuesto.

## **I. ELEMENTOS OBJETIVOS**

### **Medios Comisivos. Uso de Engaños.**

Los elementos objetivos son aquellos que acreditan la materialidad del hecho delictivo descrito en la ley y en este sentido, la conducta de omisión en el particular tipo penal de defraudación fiscal, se refiere a la denominada omisión impropia o comisión por omisión, esto es, al emplear el engaño con la finalidad de omitir el pago de la contribución, se obtiene el resultado que el tipo penal pretende evitar, la lesión al derecho patrimonial del fisco federal, la autoridad fiscal no cobra las cantidades que tiene derecho a percibir en los términos de las disposiciones fiscales. Las cantidades constitutivas de las contribuciones que tiene derecho a percibir el Estado, son las que resultan de la determinación en el ejercicio de facultades de comprobación.

Solo hasta el momento que las autoridades fiscales determinan las cantidades a titulo de contribución, se puede establecer la existencia de un derecho para el fisco federal y de una obligación a cargo del contribuyente. Si el contribuyente omite el pago de esas contribuciones con el empleo de engaños, entonces, su conducta se adecua a lo previsto por el tipo penal de defraudación fiscal.

De acuerdo con la decisión política fundamental consagrada en el artículo 21 Constitucional, las autoridades fiscales no tienen facultades para valorar conductas constitutivas de delitos y mucho menos, para determinar si una conducta constituye un engaño, esa actividad corresponde por la norma constitucional citada, al Ministerio Público. Por la importancia que reviste el empleo del engaño como elemento objetivo y esencial del delito de defraudación fiscal, resulta necesario analizar que constituye el concepto del engaño.

El engaño ha sido exhaustivamente definido por Nuestro Máximo Tribunal en diversos criterios, principalmente en los delitos patrimoniales, uno de ellos es el siguiente:

**FRAUDE, ELEMENTOS DEL DELITO DE.**

*Conforme al artículo 386 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, los elementos que constituyen el delito de fraude, son: a) engaño: actividad positivamente mentirosa que se emplea para hacer incurrir en creencia falsa; b) aprovechamiento del error: actitud negativa que se traduce en la abstención de dar a conocer a la víctima, el falso concepto en que se encuentra, con el fin de desposeerla de algún bien o derecho; c) obtención de lucro indebido: beneficio que se obtiene con la explotación del engaño o error de la víctima, y, d) relación de causalidad: el engaño o el error deben ser determinantes de la obtención del lucro. La falta de los elementos enumerados, hace inexistente el delito de fraude.*

*Amparo directo 3800/65. Francisco Angelastro Giannattasia. 9 de marzo de 1966. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Agustín Mercado Alarcón.*

*Amparo directo 3782/65. Francisco Lemmo Cannavina. 9 de marzo de 1966. La publicación no menciona el sentido de la votación. Ponente: Agustín Mercado Alarcón.*

*No. Registro: 259,114. Tesis aislada. Materia(s): Penal. Sexta Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Segunda Parte. Tesis: Página: 69*

Ahora bien, la doctrina ha sostenido lo siguiente:

*“Por engaño, termino sinónimo de ardid, enredo, trampa, artimaña, etc.,*

*se debe entender, según Maggiore, un artificio acompañado de maquinación dolosa, para inducir a error, de manera mas fácil. Precisamente se diferencia del artificio por la característica de ser siempre positivo, o sea, **por consistir en una acción...***

*...Sobre la palabra engaño el diccionario nos ilustra diciendo que significa "falta de verdad en lo que se dice, hace, cree o piensa" y por ello puede decirse que por engaño se entiende el medio de que se vale el agente para inducir a otro a creer lo que no es. Escribhe nos confirma en esa opinión al expresar que engaño es la falta de verdad de lo que se dice o hace con animo de perjudicar a otro."<sup>76</sup>*

El engaño es, en atención a lo citado, la actividad realizada por una persona para crear una falsa apreciación de la realidad a otra, con el propósito de obtener un beneficio o lucro, sin embargo, si el engaño es una actividad falaz o mentirosa, ello implica la existencia previa de una verdad, la realidad constituiría la verdad. Lo anterior nos lleva a un cuestionamiento básico: ¿Quién determina la realidad? O más aun, ¿Qué es lo aceptable como realidad y en consecuencia verdadero?

Para la determinación de una actividad falaz o una mentira, necesariamente debe existir una verdad previa, algo que es aceptable como verdadero y solo a través de la comparación de circunstancias entre una cosa y otra, puede concluirse si una de ellas es verdadera o falsa, esto es, el conocimiento de lo verdadero nos permite discernir si algo es falso o verdadero. Verdad y mentira se contraponen como conceptos contrarios.

La actividad engañosa se contrapone con la realidad aceptada como verdadera, pero, si analizamos y sobre todo, valoramos una conducta de consecuencias jurídicas, debe partirse de una realidad jurídica así, la realidad jurídica es la certeza proveniente del contenido de una ley, del supuesto normativo. Si a un

---

<sup>76</sup> ZAMORA, PIERCE. El fraude. Editorial Porrúa, México. 1992. Citado por Francisco Pavón Vasconcelos en **DELITOS CONTRA EL PATRIMONIO**. Editorial Porrúa. Décima edición. México. 2001. pp. 262-263.

hecho se atribuyen consecuencias jurídicas porque es consecuencia de la realización de un presupuesto normativo, entonces, ese hecho adquiere validez y en ese sentido, adquiere un contenido de un valor que puede ser verdadero o falso.

El valor de verdad para un hecho de consecuencias jurídicas radica en su plena adecuación con el supuesto normativo contenido en la ley, si ese hecho no se adecua de forma íntegra entonces, el valor asignado es falso, **NO VALE CONFORME AL PRESUPUESTO NORMATIVO**, ello es así porque su valor deviene precisamente de la voluntad legislativa que determinó la consecuencia jurídica, *“dame los hechos que yo te daré el derecho”*.

Por lo anterior, para la determinación de una situación como verdadera o falsa, resulta necesario analizar si la misma es una abstracción contenida en la ley de la cual se desprendan consecuencias jurídicas, si es así, entonces solo a través de la plena adecuación al presupuesto normativo se tendrá por verdadera, en caso contrario, será falsa.

En conclusión, si el hecho tiene una plena adecuación con la ley, entonces se podrá considerar como una **REALIDAD JURÍDICA**, y solo hasta ese momento se podrá tener como verdad, de tal forma que al compararse con otra situación en particular podrá determinarse si ésta última es falsa o verdadera y en ese sentido, la afirmación de verdad a una situación falsa resulta en un **ENGAÑO**, en una mentira, en una situación **NO ACORDE CON LA REALIDAD**, así también, la afirmación de falsedad a una realidad jurídica, resulta en engaño.

Por lo anterior, para la determinación del engaño, en la investigación de la defraudación fiscal, resulta necesario ubicar la realidad jurídica relativa a la obligación tributaria, circunstancia que solo es posible conocer cuando las autoridades fiscales determinan a través del ejercicio de facultades de comprobación, las distintas obligaciones sustantivas y formales de los particulares.

Es preciso obtener la verdad que resulta en la CERTEZA JURÍDICA, solo así podrá conocerse si los actos realizados por el particular, tendientes al cumplimiento de las disposiciones fiscales a través de la presentación de las declaraciones de impuestos, resultan en una actividad engañosa contraria a la realidad jurídica.

El particular hace del conocimiento a las autoridades fiscales el cumplimiento de sus obligaciones a través de la presentación de los documentos denominados: "declaraciones de impuestos" y en ese sentido, los datos ahí contenidos adquieren una PRESUNCIÓN DE VERACIDAD, porque además, firma esos documentos con la leyenda BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, esos datos son presunciones de carácter iuris tantum, admiten prueba en contrario, esto es, solo pueden desvirtuarse en las FORMAS Y CASOS QUE LA PROPIA LEY DETERMINA porque resultan de hechos que se adecuan al contenido de una ley, de tal suerte que para la determinación de la REALIDAD JURÍDICA relativa al cumplimiento de las disposiciones fiscales, ésta solo puede determinarse conforme lo dispone el orden normativo vigente, la Constitución Federal y las leyes fiscales aplicables al caso concreto.

Las autoridades fiscales deben consultar los presupuestos contenidos en la ley que originan las obligaciones tributarias, de tal suerte, que al compararse con los datos manifestados por el contribuyente en las declaraciones de impuestos, se podrán calificar de falsos o verdaderos cuando los mismos no son acordes con la realidad y consecuentemente, podrá afirmarse la existencia del ENGAÑO.

Al iniciar las facultades de comprobación, las autoridades fiscales solicitan la documentación consistente en libros y papeles contables del particular, con esos elementos, proceden a la revisión y análisis de los supuestos normativos fiscales, posteriormente, determinan los impuestos correspondientes. Si al realizar la determinación, detectan que ciertas operaciones no han sido registradas en la

contabilidad del particular, y si esas operaciones constituyen supuestos normativos fiscales que no fueron declarados, entonces, deberán hacer del conocimiento al particular esa situación para que exprese las razones en virtud de las cuales no fueron hechas del conocimiento al fisco federal y solo hasta ese momento, podrá considerarse la existencia de un posible engaño.

Si las autoridades fiscales detectan irregularidades constitutivas del engaño, y deciden presentar la querrela correspondiente, deberán hacer del conocimiento al representante social, en que consistieron esas conductas desplegadas por el contribuyente, esto es, deberán exponer todas y cada una de las circunstancias concluyentes de esa calificación para los efectos de que sea el Ministerio Público quien investigue y determine la existencia del engaño.

El Ministerio Público deberá exponer con suma precisión las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas para determinar la conducta constitutiva del engaño por ser éste un elemento esencial del cuerpo del delito, además, deberá fundar y motivar la aceptación de los medios probatorios aportados por las autoridades fiscales, no basta invocar el ejercicio del derecho de coadyuvancia para el acreditamiento de los hechos delictivos, deberá existir constancia de que han sido del conocimiento del inculpado, los documentos y demás medios probatorios constitutivos del engaño, en atención a su garantía de audiencia.

## **2. ELEMENTOS NORMATIVOS.**

### **Definición de los conceptos Contribuyente y Contribución.**

Los elementos normativos que componen el concepto procesal en estudio, son los que atienden a los conceptos de contribución y contribuyente.

El presente tipo penal, define como deber jurídico penal: PROHIBICIÓN DEL USO DE ENGAÑOS PARA OMITIR EL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN, de aquí, se

desprenden dos elementos normativos requeridos por la descripción típica, LA EXISTENCIA DE LA CONTRIBUCIÓN Y LA CALIDAD DE GARANTE DEL SUJETO ACTIVO DEL DELITO COMO CONTRIBUYENTE.

Los elementos normativos son definidos por alguna norma jurídica en particular y en ese sentido, para el debido esclarecimiento del elemento normativo denominado CONTRIBUCIÓN, necesariamente debe atenderse a lo dispuesto por la legislación, así, la definición que establece el Código Fiscal de la Federación del elemento en estudio se encuentra contenida en la fracción I del artículo 2:

*“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

*I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la **situación jurídica** o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV, de este artículo.”<sup>77</sup>*

La contribución es el impuesto establecido en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho, así, la situación jurídica es la hipótesis normativa contenida en la ley fiscal que da lugar al vínculo jurídico denominado obligación tributaria, es un conjunto de circunstancias cuya adecuación con los actos del particular originan esa obligación, por ello, necesariamente debe existir un procedimiento de determinación de la contribución.

Las leyes fiscales son auto aplicativas, esto es, corresponde al destinatario de la norma jurídico fiscal, la determinación de la obligación tributaria analizando cada uno de los elementos del impuesto, si el acto jurídico realizado se corresponde

---

<sup>77</sup> CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª. Edición México.

con la hipótesis fiscal en el sujeto, en el objeto, en la base y finalmente, en la tasa del impuesto, entonces, surge la obligación fiscal. Una vez verificada la adecuación con los elementos, el particular realiza el pago a través de los medios señalados por la ley.

El cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo del particular, se realiza a través de la presentación de los documentos denominados “declaraciones de impuestos”, que actualmente se presentan vía Internet, los datos ahí referidos, contienen una presunción de veracidad.

Si las declaraciones de impuestos contienen información relativa al cumplimiento de obligaciones fiscales, esa información es susceptible de verificarse porque, como había apuntado, son presunciones de carácter *iuris tantum*, aceptan prueba en contrario, y esa circunstancia solo es posible a través de una actividad probatoria y si esa actividad es desplegada por un órgano público, atendiendo al principio de legalidad, la autoridad revisora deberá atender lo dispuesto por el orden jurídico, desde la norma suprema hasta las leyes secundarias.

La pretensión de la autoridad fiscal al revisar las obligaciones a cargo del particular, es la de obtener la plena certeza en cuanto a cada uno de los elementos del impuesto, pero, particularmente, en cuanto al quantum de la obligación fiscal, porque esa es la circunstancia esencial de los recursos financieros del Estado. Por ello, al desplegar la actividad probatoria concerniente al cumplimiento de las obligaciones tributarias, las autoridades fiscales deberán atender lo dispuesto por la Constitución Federal, relativa a la garantía de seguridad y certeza jurídica.

La garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución, señala lo siguiente:

*La autoridad administrativa podrá practicar **visitas domiciliarias** únicamente para cerciorarse de que se han*

*cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que **se han acatado las disposiciones fiscales**, sujetándose en estos casos, **a las leyes respectivas** y a las formalidades prescritas para los cateos.*

Las autoridades fiscales solo pueden comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales a través del procedimiento administrativo relativo a las visitas domiciliarias, sujetándose a las leyes respectivas, que en el presente caso es el Código Fiscal de la Federación.

Respecto al procedimiento administrativo de visitas domiciliarias, el Código Fiscal de la Federación, establece 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:*

***III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.”<sup>78</sup>***

La *ratio legis* de la visita domiciliaria radica en comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo del contribuyente. En esa revisión, las

---

<sup>78</sup> CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª Edición México.

Autoridades fiscales **determinan las contribuciones omitidas** o los créditos fiscales y asimismo, **comprueban la comisión de delitos fiscales**.

Esa determinación para los efectos de acreditar la existencia de la omisión en el pago de la contribución, debe realizarse a través del ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, y solo hasta el momento que concluye la visita domiciliaria, surge la debida comprobación de la obligación a cargo del particular. El documento con el cual concluyen el ejercicio de las facultades de comprobación, se denomina liquidación, con el cual, hacen del conocimiento al particular su situación jurídico fiscal relativo a las diferencias detectadas.

No debe perderse de vista que el artículo 16 de la Constitución Federal contiene una garantía de seguridad y certeza jurídica para los gobernados y en ese sentido, la plena certeza de la existencia de una contribución y máxime de su omisión, es hasta el momento que se practica una visita domiciliaria tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por lo anterior, es claro concluir que el concepto de contribución, surge a la vida jurídica cuando se ha realizado el procedimiento de determinación en ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, porque no basta la sola presentación de las declaraciones de impuestos para la plena y certera existencia de la contribución, solo así podrá comprobarse la conducta de omisión en el pago de las contribuciones.

Ahora bien, en relación con elemento normativo denominado contribuyente, cabe hacer algunas precisiones. El término es un concepto determinado por las normas jurídico fiscales el cual, tiene dos vertientes principales tal y como el propio derecho tributario establece, por un lado, tenemos al derecho tributario sustantivo y por el otro, al derecho tributario formal o adjetivo, así, el término contribuyente desde el punto de vista del derecho tributario sustantivo, es el sujeto pasivo de la

relación jurídico fiscal, es la persona física o moral que por virtud de la realización de su actos, concretiza la hipótesis normativa o situación jurídica del hecho generador contenido en la norma fiscal.

Al realizar el hecho generador fuente de la obligación tributaria, el particular adquiere la calidad de sujeto pasivo del impuesto, sin embargo, para adquirir esa calidad jurídica, debe concretizar todos y cada uno de los elementos constitutivos del impuesto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y finalmente, el sujeto, por ello, se debe acreditar que los actos por él realizados tienen una adecuación plena y total con los elementos antes descritos.

Si por la realización de sus actos el particular adquiere la calidad jurídica de sujeto pasivo, una vez que concretiza todos y cada uno de los elementos constitutivos del impuesto, entonces, adquiere la calidad jurídica sustantiva de contribuyente y en ese sentido, adquiere la calidad de garante en el cumplimiento del deber jurídico descrito en el tipo penal de defraudación fiscal, porque a él corresponde la obligación de pagar la contribución y consecuentemente, evitar la posible lesión al bien jurídico tutelado por el particular tipo penal, el derecho patrimonial del fisco federal.

En relación con la noción formal de contribuyente, esa calidad la adquiere el particular cuando se ha inscrito al Registro Federal de Contribuyentes y en el caso de las personas morales, cuando funciona bajo una denominación o razón social en las distintas formas descritas por la Ley General de Sociedades Mercantiles, circunstancias que se acreditan con los documentos integrantes del Estatuto o Actas Constitutivas de la Sociedad.

Es claro concluir que no basta acreditar la existencia de un contribuyente desde una simple noción formalista, para tener por acreditado el elemento normativo contribuyente, se requiere además, acreditar que esa persona física o moral inscrita en un registro federal, verdaderamente es sujeto pasivo de la relación

jurídico fiscal, esto es, el pleno acreditamiento que por virtud de sus actos ha concretizado la hipótesis normativa o situación jurídica definida por la ley fiscal en particular.

Solo a través del ejercicio de facultades de comprobación, se pueden desvirtuar los datos asentados en las declaraciones de impuestos y por ello, toca la carga de la prueba a las autoridades fiscales acreditar que el particular adquiere la calidad de sujeto pasivo del impuesto en razón de que por la realización de ciertos actos, ha concretizado la hipótesis normativa fiscal, por ello, las autoridades fiscales deben expresar en que consiste el acto definido como objeto del impuesto, la cuantificación de ese acto como base del impuesto, y la aplicación de la tasa para la determinación definitiva de la contribución.

Solo hasta el momento que las autoridades fiscales concluyen el ejercicio de las facultades de comprobación, se puede tener por acreditado que el particular adquiere la calidad de contribuyente, sustantivamente, porque es un sujeto pasivo del impuesto y formalmente, porque es una persona física o moral inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.

### **3. Resultado. Lesión al bien jurídico tutelado, afectación al derecho patrimonial del Estado.**

Ahora bien, en relación con el resultado previsto por el particular tipo penal, cabe hacer las siguientes precisiones. El resultado que pretende evitar el tipo penal de defraudación fiscal, es la lesión o afectación al derecho patrimonial del fisco federal, que no el PATRIMONIO.

Esa afectación resulta en la existencia previa de un crédito fiscal, concepto que es definido por el Código Tributario Federal y que por la trascendencia que reviste, lo transcribo a continuación:

***“Artículo 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de los servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga a derecho a percibir por cuenta ajena.”***<sup>79</sup>

El derecho patrimonial del fisco federal, está representado por las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado, provenientes de contribuciones y en ese sentido, primero debe existir la contribución, el Estado debe constituirse como un sujeto activo de una relación jurídico tributaria con el particular que adquiere la calidad de sujeto pasivo, el Estado tiene derecho a percibir y el particular, la obligación de pagar la contribución.

Sin embargo, el particular solo adquiere la calidad de sujeto pasivo, una vez que por virtud de la realización de actos, ha concretizado la hipótesis normativa prevista en la ley fiscal, como había apuntado, el particular hace del conocimiento al fisco esa situación, a través de los documentos denominados declaraciones de impuestos, los cuales, contienen un presunción de veracidad, lo anterior significa que el Estado debe tener por ciertos los datos asentados en esas declaraciones.

Si las declaraciones de impuestos contienen una presunción de veracidad, esa presunción solo es desvirtuada cuando las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación a través de las visitas domiciliarias situación que se encuentra prevista en el artículo 16 de la Constitución Federal, así como del

---

<sup>79</sup> CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª. Edición México.

procedimiento administrativo relativo a las vistas domiciliarias previsto en el Código Fiscal de la Federación.

Si como resultado del ejercicio de facultades de comprobación surge la determinación de una contribución, entonces, tenemos ante sí, una cantidad que el Estado tiene derecho a cobrar y en este sentido, surge un crédito fiscal, que es precisamente el contenido esencial del derecho patrimonial del fisco federal.

Por lo anterior y en una secuencia lógica, es claro concluir que primero se ejercen las facultades de comprobación, segundo, se determinan las contribuciones, tercero, se da a conocer al particular la determinación realizada por la autoridad fiscal, concediéndole los plazos para exponer las inconformidades que este tenga, como respecto irrestricto a su garantía de audiencia, finalmente, el crédito fiscal queda firme.

Eso es precisamente lo que tutela el tipo penal de defraudación fiscal, las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado, por ello, el resultado que pretende evitar el tipo penal en estudio, es la conducta consistente en el sujeto pasivo del impuesto, de omitir el pago de la contribución, esto es, que una vez determinado el sujeto pasivo y la obligación a su cargo, no realice el mandato de pagar la contribución y solo hasta este momento, se podría considerar el resultado que produciría una conducta de omisión, que el Estado no cobre la cantidad que tiene derecho a percibir.

#### **4. Calidad de garante. Sujeto Activo del delito.**

Uno de los elementos esenciales a determinar en el tipo penal de defraudación fiscal, es el relativo a la calidad de garante en el sujeto activo del delito, el cual, consiste en el deber de una determinada persona, de evitar la lesión al bien

jurídico tutelado, solo quien resulta tener la calidad de contribuyente en las formas antes referidas, puede exigirsele una conducta tendiente a evitar el resultado, por ello, quien adquiere la calidad de contribuyente, tiene a su cargo el pago de la contribución, con esa acción, se evita el detrimento en el derecho patrimonial del fisco federal.

Para determinar la calidad de garante en el sujeto activo, es necesario determinar los siguientes aspectos:

- a) La propia calidad de garante frente al bien jurídico protegido por el tipo penal.
- b) La lesión al bien jurídico protegido por la norma penal.

Se tiene la calidad de garante cuando se acredita plenamente que la persona física o moral, es un SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO, si es una sociedad, solo la persona física que tiene facultades de representación legal frente a terceros, incluyendo el fisco federal, puede realizar actos tendientes al cumplimiento de las disposiciones fiscales, particularmente, la presentación de declaraciones de impuestos. La calidad de garante se determina en función de su relación con el bien jurídico protegido por la norma penal.

### **Probable responsabilidad.**

El concepto procesal de probable responsabilidad se refiere a la atribución de los hechos delictivos a una determinada persona, al autor de los hechos delictivos que serán probados en el proceso penal. Por probable responsabilidad no debe entenderse la realización de una conducta a título de probabilidad o que pueda ser posible, el concepto se refiere a una conducta que será probada en una etapa posterior, no debe perderse de vista que los artículos 16 y 19 Constitucionales relativos a la orden de aprehensión y auto de formal prisión, consagran garantías

de seguridad y certeza jurídica, y en ese sentido, no es posible admitir que la tutela de la certeza incluya la incertidumbre que origina la probabilidad.

En relación con lo anterior, nuestro máximo tribunal ha sostenido lo siguiente:

**PROBABLE RESPONSABILIDAD, EL ESTADO DE DUBITACIÓN O INCERTIDUMBRE NO LA CONSTITUYE.** *Por probable responsabilidad debe entenderse la concurrencia de datos suficientemente eficaces para considerar viable la **demostración futura** de lo que en una etapa procesal preliminar representa al menos una razonable deducción de intervención en los hechos, al grado de justificar el potencial juicio de reproche más allá de la simple posibilidad o eventualidad, pues esto último, que no es a lo que se refieren los artículos 16 y 19 constitucionales, representaría, entre los grados del conocimiento, un estado absoluto de dubitación o incertidumbre, que **de ningún modo justifica, conforme a los lineamientos de la Ley Fundamental, la afectación de la libertad de un gobernado.***

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

*Amparo en revisión 405/2002. 3 de abril de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Nieves Luna Castro. Secretaria: Alma Jeanina Córdoba Díaz.*

*Novena Epoca. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, Agosto de 2003. Tesis: II.2o.P.114 P*

*Página: 1800*

***(Transcripción enfática agregada)***

### 3.3. Auto de formal prisión, elementos que deben observarse.

Establece el artículo 19 de la Constitución Federal:

*“Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un **auto de formal prisión** en el que se expresaran: el delito que se impute al acusado; el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que arroje la averiguación previa, los que deberán ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del indiciado...”*

El Auto de formal prisión es una resolución dictada por el juez penal una vez concluido el término constitucional de setenta y dos horas o ciento cuarenta y cuatro horas según lo haya decidido la defensa, vinculante entre la etapa de averiguación previa y el proceso penal, En esta resolución, se establece la calificación legal de un hecho delictivo y además, se atribuye la realización de ese hecho a un determinado sujeto.

En esta resolución se expresan:

1. Delito imputado al acusado.
2. Lugar, tiempo y circunstancias de ejecución.
3. Datos bastantes que arroje la averiguación previa para comprobar:
  - a) Cuerpo del delito.
  - b) Probable responsabilidad.

De los anteriores elementos se desprende:

#### 1. Delito imputado al acusado.

El delito imputado al acusado se refiere al señalamiento del delito o delitos, por los cuales se seguirá el proceso penal. La realización de un hecho que conformado por elementos objetivos y normativos (*cuero del delito*) se atribuye a una persona determinada (*probable responsabilidad*) que, siendo acusado, tendrá la calidad posterior de procesado. Aquí cabe hacer una aclaración respecto de la posibilidad del juez penal para reclasificar el delito, considero que si es para beneficio del inculpado es procedente esa circunstancia, pero, habrían problemas de invasión de facultades exclusivas del Ministerio Público, esto es, el artículo 163 del Código Federal de Procedimientos penales, es inconstitucional.

En efecto, el maestro Mancilla Ovando, refiere lo siguiente:

*“Sin embargo, los artículos 163 del Código de Procedimientos Penales de la Federación y..., autorizan al juzgador a reclasificar de la acción penal, al dictar el auto de formal prisión. Los preceptos dan atribuciones al Juez, de los de la naturaleza del Ministerio Público y les brindan facultades para integrar del derecho de la acción penal. Todo ello, hace a los artículos en comento, inconstitucionales.”<sup>80</sup>*

La atribución del resultado -que el tipo penal pretende evitar- a un determinado sujeto, se refiere al análisis de la conducta desplegada por éste, si la conducta es típica, entonces, es posible la atribución o imputación del resultado al agente. En el particular caso del delito de defraudación fiscal, el resultado es el detrimento del derecho patrimonial del Estado y solo es posible atribuir esa lesión a un sujeto determinado cuando el mismo despliega la conducta típica o prohibida, el uso de engaños con la finalidad de omitir el pago de la contribución.

Esta circunstancia adquiere relevancia en el caso de personas morales, porque, solo a los sujetos que tienen deber de evitar el resultado, es factible la atribución

---

<sup>80</sup> MANCILLA OVANDO, Jorge Alberto. El juicio de Amparo en Materia Penal. Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

del hecho punible. La administración de una sociedad mercantil se encuentra a cargo de un Administrador único o un Consejo de administración, así como los apoderados legales con facultades para actos de administración y de dominio, éstos son los sujetos jurídicamente relevantes que puede exigírseles el deber de evitar el resultado, sin embargo, para la atribución de forma particular a cada uno de ellos, se debe analizar si la conducta desplegada de forma particular, es una conducta típica, esto es, no cabe presumir la realización de conductas culpables de las cuales se desprenda la realización de un hecho delictivo a título de probabilidad.

## **2. Lugar, tiempo y circunstancias de ejecución.**

El auto de formal prisión debe expresar con suma precisión el lugar de realización del hecho delictivo con la finalidad de que el inculpado, tenga la plena certeza de las circunstancias de ubicación relativas a los objetos, personas y documentos en un espacio geográfico en particular necesarias para su defensa.

Respecto del tiempo de realización del hecho delictivo, se refiere al período o intervalo de tiempo en que se realizaron los hechos y en virtud de los cuales va a ser procesado el acusado. La circunstancia de tiempo es muy importante porque tiene que ver con el momento de realización del hecho delictivo y en ese sentido, se pueden establecer los parámetros que determina la prescripción de la acción penal.

En el caso del delito de defraudación fiscal y en atención a lo dispuesto por el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela prescribe en tres años cuando las autoridades fiscales tienen conocimiento del delito y del delincuente. Sin embargo, en la redacción del citado artículo, no precisa en que radica el conocimiento del delito así como del delincuente, esto es, no existe disposición jurídica alguna que determine la obligación de emitir alguna resolución por parte de las autoridades

fiscales tendiente a manifestar el conocimiento del hecho delictivo así como de la persona que lo realizó.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación que faculta a las autoridades fiscales a iniciar la acusación de un delito, no precisa las razones por las cuales esas autoridades fiscales tienen a su libre arbitrio y capricho, la posibilidad de acusar a determinada persona en el momento que lo consideren necesario o relevante.

Se faculta a una de las dependencias del Ejecutivo Federal a iniciar la acusación correspondiente en el momento que ellas así lo determinen, de tal suerte que la discrecionalidad de las autoridades fiscales de acusar o no, queda a la plena voluntad de los funcionarios públicos que integran a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se les otorga una carta de decisión de impunidad.

Si el derecho penal regula la aplicación de las penas para las conductas más peligrosas porque vulneran los bienes jurídicos más valiosos, entonces, si una autoridad fiscal tiene conocimiento de la apreciación de un delito así como de la persona que lo realizó, queda a su libre arbitrio y capricho, decidir si inicia la acusación correspondiente. Por lo anterior resulta necesario modificar la legislación fiscal en vigor para que en atención a un principio de seguridad y certeza jurídica, se precisen las hipótesis que determinan el ejercicio de esa discrecionalidad para las autoridades fiscales, en caso contrario, sólo se seguirá fomentando las presunciones de culpabilidad.

Otra de las circunstancias que determinan el ejercicio de la acción penal se refiere al desconocimiento de delito y delincuente por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyo período de tiempo es de cinco años intervalo que coincide con el ejercicio de facultades de comprobación relativa al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Respecto de las circunstancias de ejecución, se refiere a la exposición de las calificativas y agravantes del delito que en el caso del delito de defraudación fiscal, las calificativas son aquellas que establecen en los incisos a, b, c, d y e del artículo 108 del Código Fiscal que al respecto establece lo siguiente:

*“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 periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.*
- c) *Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*
- d) *No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligan o conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos en dichos sistemas o registros.*
- e) *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

*Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.”<sup>81</sup>*

### **3. Datos bastantes existentes en la averiguación previa que acreditan los conceptos procesales del cuerpo del delito y probable responsabilidad.**

Los datos bastantes son los medios de prueba que acreditan la realización del hecho punible que en la etapa procesal de la averiguación previa, se refiere al

---

<sup>81</sup> CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª. Edición México.

cuerpo del delito determinado por los elementos objetivos así como de los elementos normativos. Los elementos de carácter subjetivo que atienden al dolo, se acreditan en la etapa del proceso penal, razón por la cual, la representación social al momento de elaborar el pliego de consignación no refiere circunstancia alguna relativa a la ejecución dolosa del delito de defraudación fiscal, delito eminentemente doloso.

Así mismo, los medios probatorios existentes en la averiguación previa deberán acreditar el concepto procesal de probable responsabilidad aclarando en este último punto que la expresión utilizada por la norma fundamental de “hacer probable la responsabilidad”, no se refiere a la posibilidad de realización del hecho punible, sino que, la conducta debe ser probada durante el proceso penal.

Por todo lo anteriormente expuesto se concluye que para el dictado del acto de formal prisión relativo al delito de defraudación fiscal debe observarse de forma mínima lo siguiente:

1. Resolución administrativa emitida por parte de las autoridades fiscales consistentes en la querrela la cual deberá contener la declaratoria de perjuicio que no es otra cosa que la cuantificación del daño patrimonial ocurrido al Fisco Federal. En la forma que se encuentra regulado actualmente es lo que refiere la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación y que por la trascendencia que reviste, lo cito a continuación:

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

*Formulación de perjuicio.*

- 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. *Declare que el Fisco Federal **ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115***<sup>82</sup>

El daño patrimonial que pudo sufrir el Fisco Federal, se refiere a la posibilidad de la existencia de lesión al bien jurídico tutelado, esto es, sin que verdaderamente exista un resultado las autoridades fiscales tiene facultades para proceder penalmente en contra de los particulares, lo que sin lugar a dudas determina una presunción de culpabilidad y ello es violatorio de la ley fundamental en atención de que no respeta el derecho de presunción de inocencia.

2. Denuncia presentada ante el ministerio Público de la Federación por parte de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones según lo dispone el artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
3. Todas y cada una de las actuaciones realizadas por el Ministerio Público de la Federación tendientes a la acreditación del cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculgado.
4. El documento denominado Pliego de Consignación elaborado por el Ministerio Público de la federación que deberá contener de manera precisa la plena y exacta motivación así como de los ordenamientos jurídicos aplicables que regularon su actuación.

---

<sup>82</sup> CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª. Edición México.

### **3.4.- Formalidades que deben observarse en atención al derecho de presunción de inocencia.**

Para la comprobación del cuerpo del delito, el conjunto de elementos objetivos así como los normativos, según el código federal de procedimientos penales, atendiendo al derecho de presunción de inocencia, deberá ser el Ministerio Público Federal quien obtenga las pruebas suficientes y necesarias de manera lícita y además que sean incriminatorias, esto es, pruebas de cargo en contra del inculpado, para ello, las autoridades fiscales deberán:

1. Iniciar las facultades de comprobación previstas en la Constitución federal, así como de lo dispuesto por el código fiscal de la federación.
2. Determinar las contribuciones omitidas plenamente, esto es, concluir el procedimiento administrativo relativo a las visitas domiciliarias, no es aceptable por los razonamientos expuestos con antelación, iniciar la querrela sin la cuantificación total de la omisión en el pago de las contribuciones.
3. La obtención de las pruebas durante el procedimiento administrativo no deberán ser eficaces para el acreditamiento del hecho punible objeto del proceso penal. Cuando las autoridades fiscales ejercen las facultades de comprobación, éstas tienen como finalidad la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y no para la comprobación del hecho punible. Es el Ministerio Público federal por mandato constitucional quien tiene a su cargo la investigación y persecución de los delitos, no las autoridades fiscales.
4. Si los medios probatorios obtenidos por las autoridades fiscales son a través de la amenaza de la multa, éstos no deben tener eficacia probatoria para la comprobación del hecho punible porque ello, vulnera el derecho de presunción de inocencia. Las pruebas obtenidas de esa forma resultan ilícitas.

5. El derecho de coadyuvancia que las autoridades fiscales tienen durante el procedimiento penal, tanto en averiguación previa como en el proceso, no debe sobreponerse a las facultades de investigación y persecución del Ministerio Público Federal, el representante social deberá fundar y motivar la aceptación de medios probatorios aportados por las autoridades fiscales, en la exposición de los razonamientos deberá precisar la finalidad que persiguen acreditar esos medios.
6. Una vez que las autoridades fiscales han concluido el procedimiento administrativo relativo a las visitas domiciliarias, y si de esa revisión detectan la omisión en el pago de contribuciones, iniciaran la querrela correspondiente, expresando los hechos posiblemente constitutivos del delito de defraudación fiscal, haciendo del conocimiento al representante social, la cuantificación del daño y perjuicio ocurrido al fisco federal.
7. El Ministerio Público deberá hacer del conocimiento al inculcado, en la etapa de averiguación previa, de los medios probatorios aportados por las autoridades fiscales para los efectos de que exponga la posible desvirtuación de esas probanzas. Lo anterior, en irrestricto respeto a su garantía de audiencia.

## **Conclusiones.**

La investigación y persecución del delito de defraudación fiscal adquiere otro matiz si se toma en cuenta el derecho de presunción de inocencia. Considero, que el dictado del auto de formal prisión e inclusive la orden de aprehensión son, desde la óptica de presunción de inocencia, resoluciones que vulneran y afectan gravemente este derecho porque únicamente atienden al concepto del cuerpo del delito. Si únicamente se consideran elementos objetivos y normativos sin considerar los aspectos subjetivos del inculcado, en el caso de delitos eminentemente dolosos, es tanto como presumir su culpabilidad.

Si el concepto del cuerpo del delito se modificara al concepto que anteriormente existía, el cual se denominaba elementos del tipo penal, se atenderían los elementos de tipo subjetivo y consecuentemente, la privación de libertad del inculpado tendría una plena justificación. Lesionar el más grande valor del hombre después de la vida, la libertad, en aras de proteger una política criminal, es actuar de manera bárbara. La presunción de inocencia es el mayor derecho fundamental del hombre para proteger su libertad en cualquier proceso que el Estado le investigue y persiga, por ello es urgente y necesario su inclusión expresa en la Constitución Federal, solo así, podrá detenerse la arbitrariedad y la impunidad que distinguen a nuestras autoridades del orden penal.

### **Propuesta.**

Se debe modificar el orden normativo vigente, desde la Constitución Federal, el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el Código Federal de Procedimientos Penales, para los efectos de integrar de manera expresa el derecho de presunción de inocencia, así, se lograría precisar y delimitar las facultades de investigación y persecución conferidas al Ministerio Público de la Federación. Las Autoridades Fiscales solo pueden gozar de las facultades que la Norma Suprema les ha conferido relativas a la comprobación y verificación del debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y no así, de comprobar delitos. Los medios probatorios que acreditan la existencia del hecho punible respecto del delito de defraudación fiscal, deben ser obtenidos por el representante social en el ejercicio de su actividad de investigación y persecución según lo disponen el mandato constitucional, esa actividad debe atender irrestrictamente el derecho de presunción de inocencia.

Por lo anterior, debe agregarse en el artículo 20 apartado A de la Constitución Federal, la mención expresa de que el inculpado tiene derecho a considerarse inocente mientras no exista una sentencia definitiva que lo declare culpable, pero

no solo en el proceso penal, sino en todo el ejercicio del poder publico, sean autoridades administrativas o judiciales.

## BIBLIOGRAFÍA.

COORDINADOR MIGUEL CARBONELL. Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa. México, 2000.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2006. Editorial ISEF. 10ª. Edición México.

BAJO FERNANDEZ, Miguel Y BACIGALUPO Silvina. Delitos Tributarios y Provisionales. Editorial Hammurabi, Buenos Aires Argentina, 2001.

ZAMORA, PIERCE. El fraude, Editorial Porrúa, México. 1992. Citado por Francisco Pavón Vasconcelos en DELITOS CONTRA EL PATRIMONIO. Editorial Porrúa. Décima edición. México. 2001.

MANCILLA OVANDO, Jorge Alberto. El juicio de Amparo en Materia Penal. Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

## **CAPITULO IV.-Imposibilidad jurídica de integrar los conceptos procesales de cuerpo del delito y probable responsabilidad del delito de defraudación fiscal atendiendo al derecho de presunción de inocencia**

### **4.1 La estructura actual del cuerpo del delito de defraudación fiscal.**

La estructura vigente del cuerpo del delito de defraudación fiscal, atiende al contenido de los elementos objetivos y normativos sin considerar los elementos de carácter subjetivo, los correspondientes al dolo y culpa. La sola exclusión de estos últimos elementos, implica ya de entrada, una transgresión al derecho de presunción de inocencia.

En efecto, la consideración previa de la ausencia de participación en los hechos delictivos, conlleva la consideración de ausencia de voluntad, participar en un delito implica voluntad de realización, de la plena capacidad de conocer, querer y realizarlo, esto en el caso de los delitos eminentemente dolosos.

La proposición del fin, la selección de medios y la puesta en marcha de la causalidad por parte del agente, implica el conocimiento de su actuación injusta y de su plena afectación a un bien jurídico determinado, lo que el sistema clásico denominó *dolos malus cuyos elementos, en resumen, eran: a) el conocimiento y la voluntad de los hechos, y b) la conciencia de su significación antijurídica (conocimiento del derecho)*<sup>83</sup> por ello, considero que la exclusión de los elementos subjetivos del denominado concepto procesal cuerpo del delito, es transgresor del derecho de presunción de inocencia y no solo en el caso del delito de defraudación fiscal, sino de los delitos dolosos en general. Si el tipo penal solo puede realizarse de manera dolosa, para los efectos de no vulnerar el derecho de presunción de inocencia, debe acreditarse el dolo como elemento subjetivo en la etapa de averiguación previa.

---

<sup>83</sup> DIAZ Aranda Enrique. DOLO. CAUSALISMO FINALISMO FUNCIONALISMO Y LA REFORMA PENAL EN MÉXICO. Editorial Porrúa. Cuarta edición. México. 2002. pg. 10

Sin embargo, en nuestro orden jurídico, los legisladores no comparten esa apreciación, tan solo basta revisar el contenido del artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales para concluir que la voluntad de realización del probable responsable, no tiene relevancia alguna para la afectación a su libertad, el Ministerio Público puede consignar sin tomarse la molestia de acreditar los elementos subjetivos.

*“Artículo 134. En cuanto aparezca de la averiguación previa que se han acreditado el cuerpo del delito y la probable responsabilidad de indiciado, en los términos del artículo 168, el Ministerio Público ejercitara la acción penal ante los tribunales y expresará, **sin necesidad de acreditarlo plenamente**, la forma de realización de la conducta, **los elementos subjetivos específicos** cuando la descripción típica lo requiera, así como las demás circunstancias que la ley prevea.*

*No obstante lo dispuesto por la fracción II del artículo 15 del Código Penal Federal, **el Ministerio Público podrá ejercitar la acción penal en los términos del párrafo precedente** y, en su caso, las excluyentes del delito que se actualicen por **la falta de los elementos subjetivos** del tipo, **serán analizados por el juzgador** después de que se haya dictado **el auto de formal prisión** o de sujeción a proceso según corresponda, **sin perjuicio del derecho del inculgado de acreditar ante el propio Ministerio Público la inexistencia de los mencionados elementos subjetivos del tipo.**<sup>84</sup>*

*(Transcripción enfática agregada.)*

El dolo es el conocimiento del agente para la realización del delito, si el derecho de presunción de inocencia es una verdad previa o interina que deben tener presentes las autoridades de investigación y persecución, entonces, la consideración de ausencia de participación contiene la consideración previa de

---

<sup>84</sup> LEGISLACION PENAL FEDERAL. Editorial Sista, México 2006. pág 128.

ausencia de voluntad, participar es intervenir, se interviene en los hechos con el conocimiento de su realización, de la voluntabilidad del sujeto, por ello, considero que al no acreditarse en la etapa de averiguación previa el dolo como elemento subjetivo, CUANDO LOS TIPOS PENALES SON EMINENTEMENTE DOLOSOS, vulnera el derecho de presunción de inocencia.

En relación con lo anterior, Nuestro Máximo tribunal ha sostenido lo siguiente:

***DOLO. El dolo no se presume, sino que debe probarse en aquellos casos en que la ley exige la intención dolosa, para que haya delito, como pasa en el de peculado. El dolo no significa algunas maniobras materiales en la ejecución del acto delictuoso, que es lo que caracteriza al fraude, sino que es un hecho subjetivo que se forma de dos elementos: la voluntad y la inteligencia, dando ésta como resultado, una dirección consciente de la voluntad; de modo que para saber si hubo dolo en los actos de un delincuente, hay que averiguar si existieron los dos elementos de conocimiento del acto que se ejecutaba y de conciencia de su valor antijurídico; y debe presumirse que el delincuente conocía el carácter antijurídico e ilegal del acto que ejecutó, si por razón del puesto que desempeñaba, debía conocer las leyes y podía distinguir entre el patrimonio particular y el público.***

*Amparo penal directo 1340/28. Lupericio Alfonso. 28 de febrero de 1929. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.*

*No. Registro: 315,600 Tesis aislada Materia(s): Penal Quinta Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: XXV Tesis: Página: 1081<sup>85</sup>*

*(Transcripción enfática agregada.)*

---

<sup>85</sup> JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS IUS 2005, Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistemas de Tesis. Disco 3. México 2005.

El delito de defraudación fiscal, es un delito de carácter eminentemente doloso, no puede aceptarse su realización de manera culposa, la lesión al bien jurídico no ocurre por la falta de un deber de cuidado, el uso de engaños es ANTERIOR a la afectación del bien jurídico, la conducta descrita determinada por el deber jurídico de mandato: prohibición de usar engaños para omitir pagar la contribución, implica el conocimiento de la realización del delito. La sola mención del engaño como falsa apreciación de la realidad, determina la característica eminentemente dolosa del delito en estudio, se llega a esta conclusión por lo dispuesto en los artículos 8 y 9 del Código Penal Federal que a la letra dicen:

*“Artículo 8. Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.*

*Artículo 9. Obra **dolosamente** el que, **conociendo los elementos del tipo penal**, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y”<sup>86</sup>  
(Transcripción enfática agregada.)*

Por lo anteriormente expuesto, resulta necesario que las autoridades de investigación y persecución, acrediten los elementos subjetivos del tipo penal en estudio PORQUE SON ELEMENTOS ESENCIALES, no puede aceptarse la realización del delito de defraudación fiscal sin que haya sido de manera DOLOSA.

La estructura actual del cuerpo del delito de defraudación fiscal es la siguiente:

## **CUERPO DEL DELITO DEFRAUDACION FISCAL.**

### **1. Elementos Objetivos.**

---

<sup>86</sup> LEGISLACION PENAL FEDERAL. Editorial Sista, México 2006. pág 5.

Conducta: Uso de engaños para omitir el pago de contribuciones.

## **2. Elementos Normativos.**

Definición de los conceptos Contribuyente y Contribución.

## **3. Resultado.**

Lesión al bien jurídico tutelado, afectación al derecho patrimonial del Estado.

## **4. Calidad de garante.**

Sujeto Activo del delito. **Contribuyente:**

**a) Formal:** Persona Física o Moral inscrita en Registro Federal de Contribuyentes.

**b) Sustantivo:** Sujeto pasivo del Impuesto.

La estructura apuntada es la ideal para el cuerpo del delito de defraudación fiscal, sin embargo, no es la aplicable por las autoridades penales, ni por parte del Ministerio Público ni por los juzgados penales. En el caso del acreditamiento de la conducta, el uso de engaños para omitir el pago de las contribuciones, tanto la Representación Social como los Jueces penales, aceptan como medios probatorios, los documentos denominados “declaraciones de impuestos” aportados por las autoridades fiscales, sin analizar si esos documentos verdaderamente acreditan la realización de la conducta del engaño atendiendo a las reglas de determinación de las disposiciones fiscales, únicamente aceptan como verdad absoluta, lo manifestado por esas autoridades sin atender al contenido de las hipótesis previstas por las normas tributarias.

Un punto en particular es relativo a la valoración de las actuaciones de las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, la Representación Social no revisa el contenido de las facultades previstas por las disposiciones fiscales y en consecuencia, no examina, ni valora, si las actuaciones de esas autoridades fiscales fueron realizadas en estricto derecho. Los actos administrativos desplegados por la Autoridad fiscal, son actos de autoridad y su validez deviene por el cumplimiento de las formalidades esenciales previstas en las leyes que rigen su actuación y en ese sentido, el Ministerio Público de la

Federación tiene la obligación de revisar, examinar y valorar si los actos son acorde con la ley, en caso contrario NO DEBE OTORGAR VALOR PROBATORIO alguno a un acto de la autoridad fiscal cuando es contrario a la ley, porque, si un medio probatorio; por mucho que acredite un engaño, es obtenido de manera ilícita, lesiona el derecho de presunción de inocencia.

Uno de los criterios de nuestro más alto Tribunal refiere:

**ACTOS VICIADOS, FRUTOS DE.** *Si un acto o diligencia de la autoridad está viciado y resulta inconstitucional, todos los actos derivados de él, o que se apoyen en él, o que en alguna forma estén condicionados por él, resultan también inconstitucionales por su origen, y los tribunales no deben darles valor legal, ya que de hacerlo, por una parte alentarían prácticas viciosas, cuyos frutos serían aprovechables por quienes las realizan y, por otra parte, los tribunales se harían en alguna forma partícipes de tal conducta irregular, al otorgar a tales actos valor legal.*

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

*Séptima Época:*

*Amparo directo 504/75. Montacargas de México, S. A. 8 de octubre de 1975. Unanimidad de votos*

*Amparo directo 547/75. José Cobo Gómez y Carlos González Blanquel. 20 de enero de 1976. Unanimidad de votos.*

*Amparo directo 651/75. Alfombras Mohawk de México, S. A. de C. V. 17 de febrero de 1976. Unanimidad de votos.*

*Amparo directo 54/76. Productos Metálicos de Baja California, S. A. 23 de marzo de 1976. Unanimidad de votos.*

*Amparo directo 301/78. Refaccionaria Maya, S. A. 18 de enero de 1979. Unanimidad de votos.*

*No. Registro: 394,521 **Jurisprudencia** Materia(s): Común  
Séptima Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Apéndice de 1995 Tomo VI, Parte TCC Tesis: 565  
Página: 376<sup>87</sup>  
(Transcripción enfática agregada.)*

Es argumentación común de las autoridades penales que no tienen facultades para revisar la legalidad de la actuación de las autoridades fiscales, si bien es cierto que un acto administrativo se considera válido si no ha sido impugnado, lo cierto es también, que cuando ese acto –desplegado por la autoridad fiscal– lesiona un derecho fundamental, no debe otorgársele valor probatorio cuando pretende acreditar UN HECHO PUNIBLE, aún y cuando sea de manera parcial en tratándose del cuerpo del delito.

#### **4.2. La probable responsabilidad del delito de defraudación fiscal.**

El concepto procesal de probable responsabilidad relativo al delito de defraudación fiscal, se refiere a la atribución del hecho punible a un determinado sujeto o autor del delito. Como había apuntado, la probable responsabilidad no se refiere a una responsabilidad de realización que pueda ser posible o que atienda a un criterio de

---

<sup>87</sup> JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS IUS 2005, Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistemas de Tesis. Disco 3. México 2005.

probabilidad de que pueda ser o no. Probable es factibilidad de probarse, y ello, no implica una equivalencia con la incertidumbre que provoca la probabilidad.

Las formalidades definidas en Código Federal de Procedimientos Penales en el artículo 168, párrafo tercero concerniente a la probable responsabilidad establece:

*“La probable responsabilidad del indiciado se tendrá por acreditada cuando, de los medios probatorios existentes, **se deduzca su participación en el delito, la comisión dolosa o culposa del mismo** y no exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad.”<sup>88</sup>*  
*(Transcripción enfática agregada.)*

La probable responsabilidad se tiene por acreditada a través de un proceso de deducción, de la concatenación de los medios probatorios existentes en la averiguación previa, sin embargo, no debe perderse de vista que se DEDUCE LA PARTICIPACION DOLOSA y en este sentido la interrogante es: ¿y el derecho de presunción de inocencia? ¿No acaso debe considerarse de manera previa o interina, UNA AUSENCIA DE PARTICIPACION EN EL HECHO PUNIBLE en todo el proceso penal?

Si la ausencia de participación implica en contrapartida, una actividad probatoria del Ministerio Público, luego entonces, al acreditar la probable responsabilidad a través de la deducción, esto es, de la concatenación de los medios probatorios, prácticamente en la etapa de averiguación previa, se acreditaría no solo la probable responsabilidad, sino la responsabilidad penal.

En efecto, la probable responsabilidad es el señalamiento del autor del delito, al agente se le exige responder por la comisión de un hecho punible y en ese sentido, los medios probatorios en la etapa de averiguación previa están

---

<sup>88</sup> LEGISLACION PENAL FEDERAL. Editorial Sista, México 2006. pág 136.

orientados a la identidad del autor, y su plena responsabilidad deberá ser probada en el proceso penal. Si atendemos al contenido del artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales, citado en el apartado que antecede, existe una incongruencia entre la regulación de *una participación en el delito de forma dolosa* y la facultad de *expresar, sin necesidad de acreditar plenamente la forma de realización de la conducta, los elementos subjetivos específicos cuando la descripción típica lo requiera*, **¿Cómo puede deducirse, a través de medios probatorios**, la participación en un delito de manera dolosa y a la vez expresar **sin acreditar plenamente**, la forma de realizar una conducta dolosa?

Si la obligación para el representante social es acreditar la probable responsabilidad a través de una participación dolosa, como es que por otro lado, solo expresando, sin acreditar plenamente, la forma de realización de la conducta tiene la posibilidad de ejercitar la acción penal. Lo anterior solo refleja a todas luces que el representante social PRESUME la realización de la conducta prohibida, NO PRUEBA la comisión dolosa exigida en el concepto procesal de probable responsabilidad y ello, es transgresor del derecho de presunción de inocencia. El dolo no puede presumirse, se debe probar.

Más aun, el artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece que el inculpado puede acreditar la inexistencia de los elementos subjetivos ante el Ministerio Público después de dictado el auto de formal prisión, lo que sin lugar a dudas determina una inversión de la carga de la prueba, el inculpado prueba su inocencia, porque, al acreditar la inexistencia del dolo en un delito con ese único carácter, acredita su inocencia, su ausencia de participación en el hecho punible. Ahora bien, no debe perderse de vista que ese derecho de acreditar la inocencia, ocurre después de dictado el auto de formal prisión, esto es, cuando se decreta una igualdad procesal entre el inculpado y el Representante Social existiendo ya dos partes contendiendo en un proceso, el inculpado tiene el derecho de acreditar su inocencia ante su contraparte, esto es algo fuera de todo contexto lógico. La última parte del artículo en cita refiere:

**“...sin perjuicio del derecho del inculpado de acreditar ante el propio Ministerio Público la inexistencia de los mencionados elementos subjetivos del tipo...”<sup>89</sup>**

*(Transcripción enfática agregada.)*

Para el caso del delito de defraudación fiscal, la probable responsabilidad debe atender al contenido del Código Fiscal de la Federación, relativo a la responsabilidad penal. Aclaro que la responsabilidad penal no es la probable responsabilidad. Los artículos aplicables son los siguientes:

Responsabilidad penal:

1. Participación. Artículo 95 en sus seis fracciones del Código Fiscal de la Federación.
2. Comisión dolosa. Artículos 8 y 9 del Código Penal Federal.
3. Causa de licitud.
4. Excluyente de responsabilidad.

Artículo 15 fracciones I y II, del Código Penal Federal.

El delito en estudio se configura cuando al momento de desplegar la conducta, el agente tiene conocimiento de los elementos del tipo objetivo que está concretando, esto es, tiene conocimiento del delito de defraudación fiscal, existe una voluntad de realización porque primero despliega una conducta de acción, uso de engaños, el propósito: no pagar las contribuciones.

En conclusión, en la estructura de la probable responsabilidad en el delito de defraudación fiscal, no se acredita, se presume, y se presume la comisión dolosa, no obstante establecer el artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales que deben existir medios probatorios en la averiguación previa los que

---

<sup>89</sup> LEGISLACION PENAL FEDERAL. Editorial Sista, México 2006. pág 128.

deberán ser bastantes para el dictado del auto de formal prisión, la sola existencia del artículo 134 del mismo ordenamiento hace nugatorio el derecho de presunción de inocencia, por ello, considero que existe una imposibilidad jurídica de integrar ese concepto procesal.

#### **4.3. Comprobación de los elementos a considerar en el cuerpo del delito atendiendo a la presunción de inocencia.**

Si el cuerpo del delito es el conjunto de elementos objetivos así como los normativos, considerando el derecho de presunción de inocencia en el caso del delito de defraudación fiscal, deben acreditarse los elementos subjetivos en la etapa de averiguación previa en razón de que la consideración previa de la ausencia de participación en el hecho delictivo, implica una consideración previa de ausencia de voluntad, así, el cuerpo del delito se integraría de la siguiente forma:

**Cd, Ddf = EO (+) EN (+) ES.**

Donde:

**Cd**= Cuerpo del delito

**Ddf**= delito de defraudación fiscal.

**EO.** Elementos Objetivos.

**EN.** Elementos Normativos.

**ES.** Elementos Subjetivos.

La formula anterior nos permite concluir de una manera lógica, que en el caso de los delitos eminentemente dolosos, como en el caso que nos ocupa, el cuerpo del delito equivale a los elementos del tipo penal, circunstancia que refleja desde mi particular punto de vista, la desafortunada reforma de 1999, solo le otorgaron

mayores facultades al Ministerio Público para lograr las ordenes de aprehensión con mas facilidad en aras de una política criminal “eficaz”.

En el caso del delito de defraudación fiscal, el uso del engaño implica la presencia de un delito eminentemente doloso y en ese sentido, deben acreditarse los elementos subjetivos del tipo penal considerando el derecho de presunción de inocencia, la voluntad del sujeto para usar el engaño es determinante para afectar o lesionar el bien jurídico.

Para los efectos de mostrar lo anterior, se expone un ejemplo: un contribuyente no ha efectuado los pagos provisionales de impuestos en un ejercicio fiscal determinado, digamos el mes de junio de 2006, particularmente el pago provisional de impuesto sobre la renta, y no lo ha efectuado por falta de liquidez, esto es, no cuenta con los recursos financieros necesarios pero, en los próximos tres meses contara con ellos. En el mes de agosto las autoridades fiscales detectan que no ha cubierto su pago provisional correspondiente al mes de junio, inician facultades de comprobación y le exigen le presentación de la declaración bajo la amenaza de la sanción, el contribuyente temeroso, presenta la declaración y como no tiene totalmente integrada la información financiera, omite agregar los ingresos provenientes de los últimos días del mes de junio, consecuencia, paga de manera incompleta el pago provisional del impuesto sobre la renta correspondiente a junio. La pregunta es: desplegó la conducta de usar engaños para omitir parcialmente el pago de la contribución? ¿Qué debe valorar e integrar la autoridad fiscal? ¿Qué debe valorar, examinar y analizar el Ministerio Público?

Suponiendo que las autoridades fiscales inicien la querrela correspondiente, determinan la declaratoria de perjuicio y presentan la denuncia ante el Ministerio Público de la Federación, ¿que debe revisarse cuando se pone en movimiento a los órganos penales CONSIDERANDO EL DERECHO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA?

En **primer lugar**, debe revisarse si las autoridades fiscales cumplieron con las formalidades esenciales del procedimiento previsto en el Código Fiscal de la Federación relativo a las visitas domiciliarias. Si la orden de visita cumple con los requisitos previstos por el orden normativo vigente, la Constitución Federal en su artículo 16 respecto de la competencia de la autoridad y de si esta debidamente fundado y motivado el acto administrativo, **segundo**, si la diligencia de entrega de la orden fue realizada en estricto derecho –de conformidad con el Código Fiscal de la Federación-. Si al constituirse las autoridades fiscales en el domicilio del particular éste no se encontraba, debieron dejar citatorio para que se encontrase en día y hora determinada señalando el objeto de la visita. **Tercero**, deberá revisarse el acta de entrega de la orden y de si cumple con todos los requisitos de circunstanciación necesarios para acreditar la legal entrega de esa orden.

En otras palabras, debe revisarse que la actuación de la autoridad administrativa haya sido realizada de conformidad con las disposiciones fiscales, porque esa actuación, tiene como finalidad probar el hecho punible y ese examen y valoración, deberá realizarlo el Ministerio Público antes de ejercitar la acción penal, si el representante social acepta todas las probanzas aportadas por la autoridad fiscal sin revisar LA OBTENCION DE ESOS MEDIOS PROBATORIOS, vulnera el derecho de presunción de inocencia, la obtención de la prueba debe ser lícita, esto es, conforme las formalidades esenciales del procedimiento. Si el acto administrativo relativo al procedimiento de visitas domiciliarias no es conforme a la ley, todo esa actuación se encuentra viciada y en consecuencia, no debe otorgarse valor probatorio alguno en tratándose de actos que tienen como finalidad probar un hecho punible.

El derecho de coadyuvancia no implica sobreponerse a las facultades únicas y exclusivas del Ministerio Público de investigación y persecución, en todo caso, al aceptar un medio probatorio, el Ministerio Público debe exponer con precisión, las causas inmediatas, razones particulares y circunstancias especiales así como

los ordenamientos jurídicos aplicables que legitiman esa actuación, porque incide directamente en una situación jurídica en particular del inculpado, su libertad.

Considerando que verdaderamente las autoridades fiscales actuaron estrictamente conforme a derecho, lo que debe considerarse ahora es la determinación de los elementos normativos relativos a la existencia de la contribución. En el ejemplo referimos el pago provisional del impuesto sobre la renta, esa determinación es de la siguiente forma.

	Ingresos nominales	
<b>por</b>		
	coeficiente de utilidad (*)	
<b>igual</b>		
	Utilidad fiscal estimada	
<b>por</b>		
	tasa de impuesto	
<b>igual</b>		
	impuesto provisional	
<b>menos</b>		
	pagos efectivamente enterados	
<b>igual</b>		
	<b>Impuesto provisional a cargo</b>	
	<b>del mes correspondiente</b>	

(\*) solo si en los últimos cinco ejercicios Fiscales existió utilidad fiscal.

Las autoridades fiscales deberán determinar el monto del pago provisional correspondiente a ese mes, considerando los ingresos acumulables de todo el ejercicio fiscal, esto es, desde el mes de enero hasta el mes de junio de 2006, y como había apuntado, los ingresos de los últimos días de junio no fueron acumulados, ¿se podría considerar engaño al hecho de no acumular esos ingresos? Desde mi particular punto de vista considero que no. Aun y cuando no

hayan sido acumulados y se hayan obtenido a través del ejercicio de facultades de comprobación, debe considerarse que las declaraciones de impuestos presentadas bajo la amenaza de la sanción, es una prueba ilícitamente obtenida violatoria del derecho de presunción de inocencia.

Retomando el ejemplo, al inicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, el contribuyente no había presentado la declaración de impuestos, y eso no es engañar, presenta las declaraciones por la amenaza de la sanción, no presentar una declaración no conlleva a engañar, a hacer una falsa apreciación de la realidad, por ello, considero que en la etapa de averiguación previa resulta esencial acreditar el elemento subjetivo denominado dolo en atención al derecho de presunción de inocencia. No existe voluntad ni conocimiento en el inculpado de cometer una conducta delictiva.

Por lo anteriormente expuesto, los elementos a considerar para el acreditamiento del cuerpo del delito del delito de defraudación fiscal, son los elementos del tipo penal, esto es, los elementos objetivos, normativos y subjetivos, los cuales fueron ampliamente expuestos en los capítulos que anteceden.

Para considerar el derecho de presunción de inocencia, en el acreditamiento del cuerpo del delito de defraudación fiscal debe reformarse el actual artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales. En la estructura normativa vigente, resulta imposible integrar el cuerpo del delito atendiendo el derecho de presunción de inocencia, pero no solo eso, debe reformarse el capítulo de los delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación, las facultades de las autoridades fiscales exceden en mucho las del Ministerio Público.

#### **4.4. Obtención de los medios probatorios para el acreditamiento de la probable responsabilidad considerando el derecho de presunción de inocencia.**

Para los efectos de acreditar la probable responsabilidad atendiendo al derecho de presunción de inocencia, primero debe revisarse el contenido de la Convención Americana de Derechos Humanos, por ser éste el ordenamiento jurídico que determina la existencia ese derecho fundamental. La inclusión en el sistema normativo deviene por mandato del artículo 133 de la Constitución Federal, así como el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación relativo a la jerarquía de aplicación de los tratados internacionales, los que son de aplicación superior a las leyes federales.

Así, la validez del derecho de presunción de inocencia en nuestro orden jurídico es determinado por:

1. Artículo 133 de la Constitución Federal.
2. Artículo 8 apartado 2 de la Convención Americana de Derechos Humanos.
3. Criterio de la Suprema Corte relativo a la aplicación jerárquica de los Tratados Internacionales.

Particularmente, el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José establece:

#### ***“Artículo 8. Garantías judiciales...***

***1...***

***2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad...<sup>90</sup>***

***(Transcripción enfática agregada.)***

---

<sup>90</sup> COMISIÓN Estatal de Derechos Humanos. Instrumentos Jurídicos Internacionales. TOMO I. Veracruz, Junio 2002. pág 19.

Propiamente la culpabilidad no se prueba, se prueba el hecho punible y la consecuencia jurídica es la aplicación de la pena al culpable, el juicio de reproche es la culpabilidad cuya formalidad de aplicación individual es determinada por la sentencia condenatoria emitida por el órgano judicial, por ello, en toda la etapa de averiguación previa, el Ministerio Público tiene la obligación de respetar la presunción de inocencia como la consideración previa de ausencia de participación en los hechos delictivos por parte del inculcado, y como había apuntado, la consideración previa de participación, implica la consideración previa de ausencia de voluntad.

Si la probable responsabilidad es una condición necesaria para el ejercicio de la acción penal, para el dictado de la orden de aprehensión y finalmente, para el dictado del auto de formal prisión, esa condición deberá atender la consideración previa de la ausencia de participación en los hechos delictivos por ser el derecho de presunción de inocencia, el eje rector de todo el procedimiento penal, reflejando en el inculcado la máxima garantía frente al poder punitivo del Estado, sin embargo, el artículo 168 del Código Federal de Procedimientos penales dista mucho de considerar ese derecho fundamental.

En efecto, el citado precepto relativo a la probable responsabilidad establece lo siguiente:

*“La probable responsabilidad del indiciado se tendrá por acreditada cuando, de los medios probatorios existentes, se deduzca su participación en el delito, la comisión dolosa o culposa del mismo y no exista acreditada a favor del indiciado alguna causa de licitud o alguna excluyente de culpabilidad.”<sup>91</sup>*  
(Transcripción enfática agregada)

---

<sup>91</sup> LEGISLACION PENAL FEDERAL. Editorial Sista, México 2006. pág 136.

Únicamente a través de un proceso de deducción se acredita la participación del inculpado en el hecho punible, esto es, se concluye la participación en la comisión dolosa de un delito, a partir del conocimiento de los medios probatorios existentes en la averiguación previa, pero, ante la existencia del artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales, relativo a la facultad del Ministerio Público de ejercer la acción penal solamente expresando SIN ACREDITAR los elementos subjetivos, es claro concluir que la participación dolosa del inculpado en un delito, se presume y no se acredita.

Podría parecer que la expresión empleada en el artículo 168, del Código Procesal relativo a los medios probatorios existentes en la averiguación previa son la justificación de la probable responsabilidad, pero, no menciona si todos los medios probatorios son idóneos para ambos conceptos procesales, tanto del cuerpo del delito como de la probable responsabilidad, así, queda al arbitrio del Ministerio Público determinar si únicamente con pruebas que acreditan el cuerpo del delito, se podría acreditar o deducir, la participación dolosa del inculpado, además no determina el grado de convicción de esos medios probatorios. *“El grado de convicción se refiere a la magnitud alcanzada por los elementos objetivos presentados para acreditar los hechos materia de la controversia y que fueron motivos de litis en el proceso...”*<sup>92</sup>

Una participación de comisión dolosa solo es posible acreditarla, PROBANDO el elemento subjetivo denominado dolo, no puede ser de otra forma. En el caso del delito de defraudación fiscal, la situación se complica cuando se trata de personas morales ¿es posible que una persona moral engañe a otra persona moral? Esto es, ¿una sociedad mercantil podrá engañar al Estado? Indudablemente que ocurre una lesión al bien jurídico tutelado cuando una persona moral incumple sus obligaciones fiscales pero, la interrogante que surge es: ¿podrá usar engaños una sociedad mercantil? En estos casos, resulta necesario establecer nexos de

---

<sup>92</sup> ESQUIVEL VAZQUEZ Gustavo. LA PRUEBA EN EL JUICIO FISCAL FEDERAL. Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

carácter normativo que determinen una calidad de garante en los individuos pertenecientes a una persona moral.

No obstante lo anterior, debe analizarse la conducta desplegada por los sujetos con calidad de garante, y verificar si esa conducta es la conducta típica que lesiona el bien jurídico, es analizar la vinculación existente entre la conducta y el resultado, la imputación del hecho a una determinada persona que produce el resultado, y en ese sentido, es la norma jurídica la que debería establecer las diversas hipótesis en las que determine: la calidad de garante en el sujeto, así como las conductas típicas que determinan la lesión al bien jurídico, así, tendríamos la posibilidad de establecer con precisión la responsabilidad penal del inculpado en el caso de un delito de defraudación fiscal, se podría determinar la imputación normativa de la conducta, así como la imputación normativa del resultado.

Sin embargo, la responsabilidad penal no debe tener como origen lo que determine una ley, debe ser la adecuación de una conducta a una norma, la tipicidad, lo fáctico adecuado a la hipótesis normativa, no por el hecho de tener determinada calidad jurídica, se establece la culpabilidad. Esta situación ocurre en el caso de las personas físicas que pertenecen a un consejo de administración de una sociedad mercantil, el solo hecho de su pertenencia a ese órgano de decisión, es razón suficiente para considerarlo autor del delito de defraudación fiscal.

En efecto, solo basta revisar la fracción I del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación que al respecto dice:

*Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:*

*I. **Concierten la realización del delito**<sup>93</sup>.  
(Transcripción enfática agregada)*

---

<sup>93</sup> FISCO AGENDA 2006, Editorial ISEF, México 2006. pág 141.

Concertar es acordar o pactar entre dos o más personas, lo que sin lugar a dudas, se determina una responsabilidad penal a partir del mero pensamiento, esto es, el solo hecho de proponer o acordar o pactar la realización de un delito es suficiente para sancionar a un determinado individuo. Así que, el solo hecho de acordar, realizar un delito sin que al efecto se despliegue una conducta que modifique o altere ó mas aún, que lesione el bien jurídico, es suficiente para privarlo de su libertad. Se castigan los malos pensamientos.

Si tan solo con proponer o acordar la realización de un delito es suficiente para determinar la responsabilidad penal, la interrogante que se plantea es: ¿como podría tener consideración el derecho de presunción de inocencia? ¿Cómo podría considerarse de manera previa la ausencia de participación, así como la consideración previa de ausencia de voluntad que queda en meros acuerdos?

Lo anterior refleja que en nuestro orden normativo no tiene cabida el derecho de presunción de inocencia y mucho menos, en los delitos fiscales. En el caso hipotético de la celebración de asambleas concernientes a una sociedad mercantil, si por mayoría de los miembros o por decisión unánime de los mismos, se determina atribuir cualquier cargo perteneciente al consejo de administración y que con base a los estatutos rectores de la misma sociedad, se atribuyan poderes para actos de dominio y actos de administración, es razón suficiente para establecer una calidad de garante respecto del delito de defraudación fiscal esto es, la persona física con esas facultades tendría el deber de evitar el resultado que la norma penal pretende evitar y en ese sentido, en el caso del delito de defraudación fiscal, por ese solo hecho, tendría la calidad de probable responsable en los términos de la legislación aplicable.

Por lo anterior, para acreditar la probable responsabilidad del inculpado atendiendo al derecho de presunción de inocencia, debe considerarse de manera previa, no solo la ausencia de participación, sino la ausencia de voluntad para

realizar el delito y ello, obligaría al representante social a desplegar una actividad probatoria relativa a los elementos subjetivos del tipo penal, particularmente el elemento denominado dolo. Sin la existencia del dolo no puede aceptarse la existencia del delito de defraudación fiscal.

Sin embargo, en el caso de personas morales debe existir en el ordenamiento jurídico, los nexos normativos para los efectos de determinar la responsabilidad penal. En la estructura vigente, la probable responsabilidad se presume quedando al arbitrio del Ministerio Público, la exposición de razones sin fundamento jurídico alguno para establecer, quien o quienes, son probables responsables del delito y por ello, se concluye que atendiendo al derecho de presunción de inocencia en la estructura jurídica actual, es imposible determinarla.

La confusión reinante en la determinación de la probable responsabilidad, obedece al hecho de que se ha tenido como presunta o de posible realización, no se ha atendido al fin de la norma constitucional, no es posible aceptar que un artículo contenido en el capítulo relativo a las garantías individuales, que tutela una garantía de seguridad y certeza, implique la tutela de la presunción de culpabilidad o de la probabilidad, el artículo 19 Constitucional tutela una garantía para el individuo concerniente a su libertad, no a la posibilidad de las autoridades de presumir la responsabilidad penal de un individuo. Ese artículo, es el distintivo del Garantismo Constitucional del que habla el ilustre jurista Luigi Ferrajoli.

### **Conclusiones.**

La estructura vigente del cuerpo del delito de defraudación fiscal, no permite su integración considerando el derecho de presunción de inocencia porque esta construida sobre presunciones de culpabilidad, se presume la realización del hecho punible al invertir la carga de la prueba al inculpado. Un delito eminentemente doloso se tiene por acreditado cuando se prueba el dolo, la voluntad de producir el resultado que el tipo penal pretende evitar, es determinante

para la existencia del delito de defraudación, por ello, no puede aceptarse jurídicamente la existencia del delito sin que al efecto, sea probado el dolo.

La probable responsabilidad corre la misma suerte, porque al exigir el acreditamiento de la forma de realización dolosa únicamente exponiendo razones de carácter subjetivo, al arbitrio del Ministerio Público, no puede aceptarse su integración considerando al inculpado previamente, como inocente. La consideración de ausencia de participación en el delito, implica una actividad probatoria la cual, no es la que determina el artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales.

### **Propuesta.**

Modificación al artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales para los efectos de obligar al Ministerio Público a probar el elemento subjetivo denominado dolo en la etapa de averiguación previa. Pero no solo en el delito de defraudación fiscal, sino en todos los delitos eminentemente dolosos.

## BIBLIOGRAFIA

DIAZ Aranda Enrique. **DOLO. CAUSALISMO FINALISMO FUNCIONALISMO Y LA REFORMA PENAL EN MÉXICO.** Editorial Porrúa. Cuarta edición. México. 2002.

LEGISLACION PENAL FEDERAL. Editorial Sista, México 2006.

JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS IUS 2005, Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistemas de Tesis. Disco 3. México 2005.

COMISIÓN Estatal de Derechos Humanos. **Instrumentos Jurídicos Internacionales.** TOMO I. Veracruz, Junio 2002.

ESQUIVEL VAZQUEZ Gustavo. **LA PRUEBA EN EL JUICIO FISCAL FEDERAL.** Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

FISCO AGENDA 2006, Editorial ISEF, México 2006.

## CONCLUSIONES DEFINITIVAS

**UNO. El derecho de presunción de inocencia es un derecho fundamental ignorado por nuestro orden jurídico.** El derecho de presunción de inocencia, es un derecho fundamental ignorado por nuestra Constitución, y en consecuencia, ignorado por el Poder Público, no es un tema de importancia para los factores reales de poder, no es una decisión política fundamental. No obstante la importancia de ese derecho, resulta lamentable que nuestro poder legislativo no haya hecho gran cosa para su inclusión en el orden normativo interno. Asimismo, es lamentable que el poder ejecutivo no realice las propuestas necesarias para su adecuación a nuestro sistema jurídico.

Y el poder judicial no se queda atrás en ignorar la existencia de ese derecho, la sentencia es en gran medida, la exposición de los razonamientos lógicos jurídicos que justifican la aplicación de la pena, En la mayoría de los casos, los jueces no se toman la molestia de precisar la debida motivación que hizo posible su convencimiento de la culpabilidad, solo repiten sin cesar las conclusiones acusatorias del representante social, no exponen de ninguna forma las razones en virtud de las cuales concluyen que una conducta fue constitutiva de un delito, inclusive, se dan el lujo de manifestar; en el caso del auto de formal prisión, que a "título de probabilidad" se encuentra acreditada la responsabilidad penal, reflejando con ello, el desconocimiento de la justificación teleológica del artículo 19 de la Constitución Federal. Al parecer, olvidan que la restricción de un derecho fundamental se justifica si se persigue un fin constitucionalmente legítimo y de relevancia social.

**DOS. La presunción de inocencia es un derecho contenido en un Tratado Internacional que no se aplica por autoridad alguna.** Aun y cuando en nuestro orden jurídico interno es reconocido el derecho de presunción de inocencia, el mismo no es aplicado por ninguno de los tres vertientes del poder publico, en muchos de los casos no existe una cultura de aplicación de los Tratados

Internacionales, son raros y muy excepcionales los casos donde un funcionario público exprese que su actuación se rige por la observancia de un tratado internacional, la rigorista legalidad se ha tornado complicada. Las leyes orgánicas por ejemplo, no definen las facultades y atribuciones de manera precisa para un funcionario en el caso de entrar en colisión determinada aplicación de una ley federal y un tratado internacional. En todo caso, lo correcto desde esa legalidad, es aplicar la ley federal, así, el tratado internacional es como una especie de letra bonita e ideal que no encuentra un ámbito de aplicación real.

Pero, eso es tratándose de convenios internacionales de derechos humanos, situación que no ocurre en el caso de tratados internacionales del orden económico y comercial, ahí si existen inclusive, órganos de gobierno para vigilar el debido cumplimiento de las disposiciones comerciales, un ejemplo claro de ello es la ley de inversión extranjera donde hasta se crea una comisión para velar por los intereses de los inversionistas extranjeros, no se trate de inculpadados porque entonces los tratados son letra muerta y eso, solo refleja el desinterés de nuestros gobiernos para la inclusión de los derechos fundamentales relativos al ámbito penal.

Nuestro poder ejecutivo ha sido en los últimos dieciocho años, (Carlos Salinas-Ernesto Zedillo- Vicente Fox) un poder al servicio de la apertura comercial, de la inversión extranjera, del debilitamiento de empresas públicas y no de la perspectiva tecnócrata de empresas que cotizan en bolsa, no, sino de aquellas empresas creadas para la protección de clases marginadas y con necesidades básicas, un poder que ha suscrito tratados internacionales pero del orden económico y comercial, para liberar fronteras o barreras arancelarias, para evitar la doble tributación, para acuerdos de cooperación económica y asistencia técnica comercial y por ello, la pregunta obligada: ¿hasta cuando los derechos humanos serán objeto del interés de ese poder?

**TRES. Es necesario incluir expresamente al derecho de presunción de inocencia en el marco jurídico.** Es urgente y necesaria la inclusión del derecho de presunción de inocencia en la Constitución Federal, lo más idóneo sería como una garantía del inculpado en el artículo 20 apartado A creándose una nueva fracción, cuya expresión propuesta sería:

***Toda persona acusada de un delito, infracción, o cualquier circunstancia que tenga por objeto la privación de un derecho, o imposición de una sanción de cualquier tipo, será considerada inocente mientras no se establezca legalmente su responsabilidad penal o administrativa.***

La presunción de inocencia se interpretaría como: La ausencia de participación en los hechos delictivos. Así, cualquier órgano público que pretenda imponer una sanción tratándose de la valoración de una conducta, deberá desplegar una actividad probatoria, en primer término, deberá obtener de manera lícita la prueba, cualquier intimidación o afectación a la voluntad del inculpado, resultara violatoria del derecho en estudio. En segundo término, la prueba deberá ser de cargo, es decir, incriminatoria, para la aceptación de ese medio probatorio deberá exponerse con precisión los razonamientos lógicos jurídicos que hacen posible el convencimiento del señalamiento de una prueba de cargo.

Una vez que la actividad probatoria ha sido desplegada, deben valorarse las pruebas, esto es, revisar su contenido y su plena correspondencia con el objeto a probar, solo de esta forma puede aceptarse desvirtuada la presunción de inocencia. Sin embargo, cuando las órganos públicos realizan esa actividad requieren de la aplicación de medidas cautelares, particularmente que el inculpado no se sustraiga de la acción de la justicia, circunstancia que obliga a regular aspectos esenciales del ejercicio del derecho de presunción de inocencia, ello en razón de la colisión entre los intereses del proceso penal, la represión del delito a través de la aplicación de la pena y el respeto de los derechos fundamentales.

**CUATRO. El delito de defraudación fiscal es la expresión máxima de la transgresión al derecho de presunción de inocencia.** Del delito de defraudación fiscal, es claro concluir que es un tipo penal cuya estructura se determina a partir de presunciones de culpabilidad, no es posible que en un delito eminentemente doloso, las autoridades de investigación y persecución así como las autoridades fiscales, tengan amplias facultades para afectar la libertad de los particulares sin acreditar uno de los elementos esenciales, el dolo. Es precisamente este elemento subjetivo, la característica distintiva del delito de defraudación fiscal, así que, en la etapa de averiguación previa, resulta necesario su acreditamiento porque no es posible aceptar la afectación a la libertad de los particulares sin considerar el derecho de presunción de inocencia.

**CINCO. El tipo penal de defraudación fiscal protege la política fiscal determinada por el poder ejecutivo.** La política fiscal vinculada con la política criminal, son determinadas por el poder ejecutivo, así que los tipos penales tendientes a proteger los recursos financieros del denominado Estado, son construcciones jurídicas al servicio de las necesidades financieras de ese poder. Solo basta revisar el contenido del presupuesto de egresos de cada ejercicio fiscal para concluir que las necesidades colectivas no tienen una correspondencia con el interés social, de ser así, el presupuesto estaría orientado a la educación, a la salud, pero no, no es así, los recursos financieros son para sufragar otro tipo de necesidades.

Los impuestos son el claro reflejo de las ideas políticas de su tiempo, así que la tendencia en un marco neo liberal; menor intervención del Estado en la economía, estará orientada hacia una imposición indirecta, esto es, hacia los impuestos al consumo sin atender criterios de proporcionalidad o equidad previstos en el orden constitucional. No se persigue una imposición justa, así que la protección de esos recursos no tendrá de ninguna forma un objetivo de justicia, de una correspondencia con el orden constitucional. Desde mi particular punto de vista, los impuestos al ingreso y al capital, impuestos directos, cumplen con más

precisión los criterios de proporcionalidad y equidad y en consecuencia, atienden el objetivo de justicia fiscal, el problema que se presenta es que resultan contrarios a los intereses de los grupos de poder económico y si éstos grupos determinan la permanencia del poder ejecutivo, la conclusión es clara, no mas impuestos directos.

**SEIS. Se requiere modificar la estructura del delito de defraudación fiscal.** Si no se modifica la estructura actual del delito de defraudación fiscal, seguirán fomentándose conductas arbitrarias y transgresoras de garantías constitucionales, las autoridades fiscales seguirán con esa amplia posibilidad de utilizar la represión en cumplimiento de la ley, decidiendo a quien o quienes se les persigue penalmente. Es común escuchar que con Hacienda no hay que meterse, y en efecto, con las autoridades fiscales es difícil convenir. También, son comunes las campañas de intimidación para cumplir con las disposiciones fiscales, no es posible esa situación en un Estado que se precia de ser democrático y de derecho. Al parecer, el poder ejecutivo ha olvidado las circunstancias del pueblo mexicano, ha olvidado que la inmensa mayoría de la población no cuenta con estudios superiores, no cuenta con un verdadero acceso a la educación ni a la salud, y sin embargo, en ellos se encuentra la mayor carga fiscal. El impuesto sobre la renta en los trabajadores asalariados y prestadores de servicios personales independientes reporta un buen porcentaje de la recaudación de ese impuesto, máxime que en la mayoría de esos casos, no pueden oponerse a la retención que les efectúan los patrones o en su caso, los diversos prestatarios. En el caso de las sociedades mercantiles, la tasa del impuesto sobre la renta ha disminuido considerablemente en los últimos años, ha pasado de un 32% en el año 2002 que entro en vigor la ley del impuesto sobre la renta a una tasa del 28% en 2006, situación que refleja a todas luces, las tendencias del favor político, mayor imposición a los trabajadores empleados y menor para las empresas en aras de una mayor “generación de empleos.”

Así que la política fiscal estará orientada a la creación de mayores cargas fiscales pero a través de impuestos indirectos, al consumo, no al capital ni al ingreso y en ese sentido, la protección de los recursos financieros del Estado a través de la creación de tipos penales, tendrá una tendencia hacia el desconocimiento de los derechos fundamentales, tanto en la normas penales sustantivas así como en las normas procesales. Cada vez se ampliarán más las facultades de las autoridades fiscales para la presunción de actos que derivan en contribuciones y en consecuencia, la adecuación de esa regulación en el orden penal, correrá la misma suerte, desconocimiento de garantías penales.

**SIETE. Es necesario que el Estado asuma el firme compromiso del respeto irrestricto del orden constitucional relativo a los derechos fundamentales, particularmente, en el proceso penal.** El orden constitucional determina los derechos fundamentales rectores del proceso penal, sin embargo, solo es posible aplicarlos cuando el Estado asume el firme compromiso de corresponder con las aspiraciones sociales garantizando su tutela y ejercicio, estableciendo los medios para su protección, así como de su difusión y pleno conocimiento para los ciudadanos pero, en un Estado como el nuestro, con tendencias hacia la satisfacción de necesidades colectivas que no son determinadas por un proceso democrático, sino que son determinadas por los grupos de poder económico, no será posible de forma alguna el irrestricto respeto de los derechos fundamentales, y mucho menos, la adecuación al orden jurídico, por ello, el establecimiento expreso de un derecho fundamental como el de presunción de inocencia, cuando ese derecho altera el actual estado de condiciones particularmente para el poder ejecutivo, tendrá una difícil aceptación e inclusión en el orden jurídico interno.

De acuerdo con las actuales tendencias políticas de nuestro país, no se avizora un ambiente propicio para el establecimiento expreso del derecho de presunción de inocencia en la Constitución Federal, desde mi particular punto de vista, considero que ni el poder ejecutivo ni el legislativo, harán los trabajos necesarios para ese fin, quizás si la presión ocurre desde el orden internacional, podría concretizarse

ese fin, sin embargo, sería lamentable que nuestros legisladores cumplieran con su tarea en función de una recomendación internacional.

**OCHO. La existencia expresa del derecho de presunción de inocencia en la Constitución Federal, implica reconocerlo en todo el orden jurídico.** Resulta necesario que el derecho de presunción de inocencia tenga una adecuación plena a nuestro orden jurídico, desde la Constitución Federal, las Constituciones locales, las leyes de procedimientos penales, tanto federal como locales, así como las leyes que contengan delitos especiales, deben reformarse y adecuarse para la tutela de ese derecho. El rasgo distintivo de civilidad y armonía de las relaciones entre el Estado y los particulares, es el respeto a los derechos fundamentales.

**NUEVE. Se requiere que los organismos defensores de Derechos Humanos realicen una actividad de difusión y protección del derecho de presunción de inocencia.** La Comisión Nacional de Derechos Humanos así como las Comisiones Estatales, deben difundir y proteger el derecho de presunción de inocencia en tanto no sea reconocido de manera expresa por la Constitución Federal, sobre todo, en la etapa de averiguación previa y mas aún, tratándose del delito de defraudación fiscal. No es materia fiscal la investigación y persecución de un delito fiscal, la persecución de un delito es materia del orden penal y por ello, se requiere la intervención de esos órganos para tutelar ese derecho fundamental.

**DIEZ. Es necesario modificar el artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales.** Se requiere reformar al artículo 134 del Ordenamiento citado, para los efectos de obligar al Ministerio Público Federal de acreditar el elemento subjetivo dolo y en consecuencia, solo podrá ejercitar la acción penal hasta que sea acreditado con datos bastantes como lo exige el artículo 19 de la Constitución Federal, además de que la inversión de la carga de la prueba para el inculpado vulnera gravemente el derecho de presunción de inocencia. En el caso del delito de defraudación fiscal, si el inculpado prueba la inexistencia del dolo, prueba la inexistencia del delito.

## PROPUESTAS.

**UNO. Proposición de que el derecho de presunción de inocencia sea expresamente reconocido en la Constitución Federal.** Después de la reflexión relativa al derecho de presunción de presunción de inocencia, solo se reitera la propuesta de incluirlo expresamente en la Constitución Federal, en los términos apuntados en el numeral apartado **TRES** de Conclusiones, además de incluirlo en todas las Constituciones Locales, así como en los Códigos Procesales Penales tanto del orden federal como local.

***Toda persona acusada de un delito, infracción, o cualquier circunstancia que tenga por objeto la privación de un derecho, o imposición de una sanción de cualquier tipo, será considerada inocente mientras no se establezca legalmente su responsabilidad penal o administrativa.***

**DOS. Modificar la estructura del delito de defraudación fiscal.** En relación con el delito de defraudación fiscal, la propuesta es la modificación de la estructura actual. Es necesario determinar los nexos normativos expresamente en la descripción de la conducta prohibida, además de establecer con precisión que conducta es la que resulta en la lesión al bien jurídico tutelado, particularmente, tratándose de personas morales.

Debe precisarse respecto del sujeto activo del delito, cuales son las características que definen expresamente la calidad de garante así como la conducta que lesiona el bien jurídico tutelado por el tipo penal, pero además, respecto de la integración del cuerpo del delito, particularmente es los delitos eminentemente dolosos, debe acreditarse los elementos subjetivos del tipo penal en la etapa de averiguación previa. No es posible la existencia del artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales que faculta al Ministerio Público de ejercitar la acción penal únicamente exponiendo, sin acreditar, los elementos subjetivos,

particularmente, el dolo. Así, la investigación y persecución del delito de defraudación fiscal, podría realizarse con mayor precisión y eficacia atendiendo al derecho de presunción de inocencia.

**TRES. Creación de un órgano especial.** Se requiere mayor regulación respecto de la actividades que despliegan las autoridades fiscales así como de las autoridades de investigación y persecución del delito, y en este sentido, podría crearse un órgano mixto o de coordinación entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con la Procuraduría General de la Republica para los efectos de la integración de los elementos del tipo penal. Con ello, el particular tendría mayor certeza jurídica, la afectación a su patrimonio y a su libertad tendría una plena y legítima justificación.

## BIBLIOGRAFÍA GENERAL.

- 1 ALVARADO, M. de Jesús. **La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal.** Primera Edición. Editorial Porrúa. México, 2000
- 2 ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. **Derecho Fiscal.** Décima Segunda Edición, Editorial Themis, México, 1997.
- 3 ASSAEL, Héctor. **Ensayos de Política Fiscal.** Primera Edición, Segunda Reimpresión. Editorial CFE. México, 1985.
- 4 ASTUDILLO, Marcela. **La Distribución de los Impuestos, entre Federación, Estados y Municipios.** Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2001
- 5 BETTINGER BARRIOS, Herbert. **Doble Tributación.** Quinta Edición. Editorial Isef, México, 1998.
- 6 BRISEÑO SIERRA, Humberto. **Derecho Procesal Fiscal.** Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1990.
- 7 CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F. **La Presunción de Inocencia.** Editorial Porrúa, México, 2003.
- 8 CARTAS, Rodolfo. **Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal.** Tercera Edición. Editorial Themis. México, 2000.
- 9 CORTINA, Alfonso. **Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria.** Primera Edición. Editorial Themis, México, 1993.
- 10 CIENFUEGOS SALGADO, David. **Temas de Derecho Procesal Penal de México y España.** Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Primera Edición. UNAM, México, 2005
- 11 CHAPOY BONIFAZ, Dolores. **Finanzas Nacionales y Estatales.** Primera Edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México, 1992.
- 12 DE LA CRUZ AGÜERO, Leopoldo. **Procedimiento Penal Mexicano.** Tercera Edición, Editorial Porrúa, México 1998.
- 13 DE LA CUEVA, Arturo. **Justicia, Derecho y Tributación.** Primera Edición. Editorial Porrúa. México, 1989.
- 14 DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero** Editorial Porrúa. México, 1994.

- 15 DIAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda Edición. Editorial Ecasa. México, 1992
- 16 ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo. La Prueba en el Juicio Fiscal Federal. Segunda Edición. Editorial Porrúa. México, 1999.
- 17 FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo. Teoría de la Imputación Objetiva. Primera Edición, Editorial Ángel, México, 2000
- 18 FERNÁNDEZ MUÑOZ, Dolores Eugenia. La Pena de Prisión. Primera Edición, Editorial UNAM, México, 1993.
- 19 FERRAJOLI LUIGI. Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal. Editorial Trotta, Madrid España, 2001.
- 20 FIORAVANTI, Maurizio. Los Derechos Fundamentales, Apuntes de Historia de las Constituciones. Editorial Trotta, Madrid España, 2000.
- 21 GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. Derecho Fiscal Penal. Primera Edición Editorial Porrúa, México, 1994
- 22 GARCÍA RAMÍREZ, Efraín. Análisis Jurídico del Delito de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita. Primera Edición. Editorial Sista. México, 1992.
- 23 GARCÍA RAMÍREZ, Sergio. Justicia Penal. Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 1982.
- 24 GÓMEZ OTERO, José de Jesús. Efectos Fiscales de los Contratos. Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1998.
- 25 GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. La Presunción en la Valoración de las Pruebas. Primera Edición, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2003.
- 26 HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdon El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Botas, México, 1962.
- 27 JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Cuarta Edición, Editorial Ecafsa, México, 1996.
- 28 JOHNSON, Eduardo. Política y Finanzas en México. Segunda Edición. Editorial Centro de Investigación y Postgrado. México, 1994.
- 29 KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal. Cuarta Edición. Editorial Themis, S.A. de C. V. México, 1975.

- 30 LOMELI CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Segunda Edición. Editorial Porrúa, México, 1997.
- 31 LOMELI CEREZO, Margarita. Convenios Fiscales Internacionales. Primera Edición, México, 1994
- 32 LOMELI CEREZO, Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Primera Edición. Continental, México, 1961.
- 33 LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. Teoría del Delito Edición Séptima, Editorial Porrúa. México, 1999.
- 34 LÓPEZ VILLA, Juan R. Fundamentos y Práctica del Comercio Exterior. Primera Edición. Editorial JSICCO, México, , 1997
- 35 LUZÓN CUESTA, José María, La presunción de Inocencia ante la Casación, Madrid, Editorial Colex, 1991.
- 36 MANCILLA OVANDO, Jorge Alberto. El juicio de Amparo en Materia Penal. Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.
- 37 MARGAN MANATOU, Emilio. Derecho Tributario Mexicano. Undécima Edición México, 1993.
- 38 MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Nociones de Política Fiscal. Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 1994.
- 39 MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael. Derecho Penal . Cuarta Edición Editorial Trillas, México, 1997.
- 40 MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael. El Tipo Penal. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1986.
- 41 MARTINEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo 3er y 4º. Cursos. Tercera Edición Editorial Oxford, México, 2002
- 42 MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. Editorial de Derecho Reunidas, España, 1975.
- 43 MONTAÑEZ PARDO, Miguel Ángel. La Presunción de Inocencia. Editorial Aranzandi, Madrid, 1999.
- 44 MONTERO AROCA, Juan. Principios del Proceso Penal. una Explicación Basada en la Razón. Editorial Tirant to Blanch. Valencia

España. 1997.

- 45 ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Porrúa. México, 2001.
- 46 ORRANTIA ARELLANO, Fernando. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Primera Edición. Editorial Porrúa. México, 1998.
- 47 OVALLE FAVELA, José. Teoría General del Proceso. Cuarta Edición, Editorial Oxford, México, 2000.
- 48 PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. Delitos Contra el Patrimonio Edición Décima. Editorial Porrúa. México, 2001.
- 49 PEREZ BECERRIL, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. Editorial Porrúa, México, 2001.
- 50 PONCE RIVERA, Alejandro. Responsabilidad Fiscal Penal. Primera Edición, Editorial ISEF, México, 1992.
- 51 RIVERA SILVA, Manuel. El Procedimiento Penal. Trigésima Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2003.
- 52 RESENDEZ, Eduardo. Política e Impuestos. Primera Edición Editorial Porrúa, México, 1989.
- 53 RODRIGUEZ MANZANERA, Luis. Criminología. Decimoctava Edición, Editorial Porrúa, México, 2003.
- 54 ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Civil Tomo II. Edición Trigésimo primera. Editorial Porrúa. México, 2000.
- 55 ROMERO ARIAS, Esteban. La Presunción de Inocencia. Estudio de las Consecuencias de la Constitucionalización de este Derecho Fundamental. Editorial Aranzandi, Pamplona, España, 1985.
- 56 SÁNCHEZ MARTÍNEZ, Francisco. Formulario Fiscal y Jurisprudencia. Cuarta Edición, Editorial Cárdenas, México, 1999
- 57 SEPÚLVEDA, César. Derecho Internacional. Editorial Porrúa, México, 2002
- 58 SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo Segundo Curso. Decimasexta Edición Editorial Porrúa, México, 1995
- 59 SILVA SILVA, Jorge Alberto. Derecho Procesal Penal. Segunda

Edición, Editorial Oxford, México, 1999.

- 60 TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales. Primera Edición. Editorial Porrúa. México, 2000.
- 61 VEGA TORRES, Jaime, Presunción de Inocencia y Prueba en el Proceso Penal, Madrid, Editorial La Ley, 1995.
- 62 VON LISZT, Franz La idea de Fin en el Derecho Penal. Primera Edición, Editorial Greca, México, 2001.
- 63 URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 1 Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales en México. Segunda Edición, Editorial SICCO, México, 1977.
- 64 URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 2 Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano. Segunda Edición, Editorial SICCO, México, 1997.
- 65 URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 3 Proceso Penal Tributario. Segunda Edición, Editorial SICCO, México, 1997.
- 66 URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 4 Contadores Responsabilidad Penal, Administrativa y Civil. Segunda Edición, Editorial SICCO, México, 1997.
- 67 URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México 5 Paraísos Fiscales y Lavado de Dinero. Segunda Edición, Editorial SICCO, México, 1977.

## LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México. 2006.
2. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. México. 2006.
3. Código Penal Federal. México. 2006.
4. Código Federal de Procedimientos Penales. México. 2006.
5. Ley del Impuesto Sobre la Renta. México. 2006.
6. Ley del Impuesto al Valor Agregado. México. 2006
7. Ley de la Comisión Nacional de Derechos Humanos. México. 2006.

8. Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y su Reglamento. México. 2006.
9. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. México. 2006.
10. Ley del Servicio de Administración Tributaria. México. 2006.
11. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigente para el año 2006. México.
12. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, vigente para el año 2006.

## DICCIONARIOS

- 1.-Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo.  
Autor: Ignacio Burgoa Orihuela.  
Editorial: Porrúa México 2000.  
Edición: Sexta.
- 2.-Diccionario Jurídico Mexicano.  
Instituto de Investigaciones Jurídicas.  
Universidad Nacional Autónoma de México.  
Editorial: Porrúa, México 1997.  
Edición: Décima.
- 3.-Diccionarios Jurídicos Temáticos.  
Derecho Civil.  
Autor: Edgar Baqueiro Rojas.  
Volumen: 1.  
Editorial: Oxford University Press.
- 4.-Diccionarios Jurídicos Temáticos.  
Derecho Constitucional.  
Autor: Elisur Arteaga Nava, Laura Trigueros Gaisman.  
Volumen: 2.  
Editorial: Oxford University Press.
- 5.-Diccionarios Jurídicos Temáticos.  
Derecho Administrativo.  
Volumen: 3.  
Editorial: Oxford University Press.  
Edición: segunda
- 6.- Diccionarios Jurídicos Temáticos

Derecho Procesal.  
Colegio de Profesores de Derecho Procesal.  
Facultad de Derecho de la UNAM.  
Volumen: 4.  
Editorial: Oxford University Press.  
Edición Segunda.

7.- Diccionarios Jurídicos Temáticos.  
Derecho Burocrático.  
Autor: Rafael I. Martínez Morales.  
Volumen: 5.  
Editorial: Oxford University Press.  
Edición: Segunda.

8.-Diccionarios Jurídicos Temáticos.  
Criminalística y Ciencias Forenses.  
Autor: Sergio H. Cirnes Zúñiga.  
Volumen: 6.  
Editorial: Oxford University Press.

9.- Diccionarios Jurídicos Temáticos.  
Juicio de Amparo.  
Autor: Raúl Chávez Castillo.  
Volumen: 7.  
Editorial: Oxford University Press.  
Edición Segunda.

10.-El Pequeño Larousse Ilustrado.  
Editorial Larousse, S.A.  
Edición Undécima.  
México 2005.