



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

---

---

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN**

**LA NECESIDAD DE ESTABLECER COMO  
REQUISITO PARA LA ACCIÓN PENAL EN  
EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL,  
LA EJECUTORIZACIÓN DE LA  
RESOLUCIÓN DE RESPONSABILIDAD  
ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :**

**DANIEL ROJAS CORTÉS**

**ASESOR:  
MTRO. VÍCTOR MANUEL NANDO LEFORT**

**MÉXICO 2013**





Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A Dios:**

Por todas las bendiciones que he recibido en mi vida.

### **A la Universidad Nacional Autónoma de México:**

Quiero agradecerle por haberme dado una educación excelente, por haber forjado en mí tanto los conocimientos como los valores necesarios para ser un miembro productivo para la sociedad. Es un orgullo portar sus colores azul y oro, espero enorgullecerla con mi desarrollo profesional y personal.

### **A la Facultad de Estudios Superiores Aragón:**

Le agradezco la oportunidad de formarme en la carrera de Derecho y de aprender de grandes abogados. Por ello, quiero incluir en este agradecimiento a todos y cada uno de los profesores y compañeros que me transmitieron sus conocimientos y experiencia a lo largo de cinco años.

### **A la Escuela Nacional Preparatoria Número 9, Pedro de Alba:**

Por haber iniciado mi formación profesional, además de regalarme los mejores momentos de mi vida, así como a muchos de los mejores amigos que he tenido.

### **A mi asesor, Mtro. Víctor Manuel Nando Lefort:**

En primer término, quiero agradecerle por haber aceptado ser mi asesor para la realización del presente trabajo. Le agradezco también todo su apoyo, conocimientos, sugerencias, e invaluable observaciones. Sin su apoyo, éste no habría sido posible. Muchas gracias.

### **A mis padres, Margarita y Miguel Ángel:**

Les agradezco infinitamente todo el apoyo y sacrificios que sé que han tenido que hacer para que tanto mis hermanos como yo tengamos una educación. Es algo que jamás les podré retribuir totalmente, pero espero que sientan que este logro también es de ustedes.

### **A mis hermanos, Jennifer y Jonathan:**

Les agradezco la maravillosa compañía a lo largo de todos estos años, y sobre todo por enseñarme por medio del ejemplo cómo esforzarme por alcanzar mis metas. Sé que siempre estaremos juntos y lucharemos uno por el otro, no existen palabras que expresen completamente cuánto los quiero.

### **A la familia Guayuca Rojas:**

Quiero agradecerle también a mi tía Asunción, mi tío Ubaldo y mis primas Jacqueline, Vanessa, Jeannine y Mitchel, por todo lo que hemos vivido a lo largo de tantos años. Muchas gracias por formar parte de mi familia, los quiero mucho. En especial agradezco a mi prima Jacqueline, porque ha sido la persona que más ha confiado en mí, te quiero mucho prima.

### **A la familia Rojas Ramos:**

Un agradecimiento muy especial es para mis padrinos, Guadalupe y Juan, porque todos estos años me han demostrado su cariño y apoyo hacia mí y mi familia. Es algo que no tengo cómo agradecer, los quiero mucho padrinos. Por supuesto también quiero agradecerle a mis primos, Verónica, Ingrid, Paulina y Luis, por todos los momentos que hemos pasado juntos, y que espero sigan aconteciendo durante muchos años, puesto que me han mostrado que se puede ser familia y amigos al mismo tiempo. Los quiero mucho primos.

### **A la familia Hernández Rojas:**

No puedo dejar de agradecerle a mi tía Guadalupe, así como a mis primos Carla, Mariana y Axel, por todas las veces que me apoyaron a lo largo de la carrera, y aunque a veces no podemos vernos tan seguido como quisiera, el agradecimiento y cariño siempre están ahí. Los quiero mucho.

### **A la memoria de mis abuelos, Esperanza y Francisco:**

A pesar de que desgraciadamente ya no están con nosotros, no podría dejar pasar esta oportunidad de agradecerles todo lo que hicieron por mí, ya que no sólo me brindaron un hogar y una familia, sino que siempre me demostraron su amor incondicional. Espero haber logrado que se sientan orgullosos de mí, ya que siempre tendrán un lugar muy especial en mi corazón y jamás los olvidaré. Los amo abuelos.

### **A los Licenciados Cecilia Valencia, Aarón Muñoz e Israel Plata:**

Les quiero agradecer por todos los conocimientos y consejos proporcionados durante el tiempo que llevo de conocerlos, porque me han ayudado mucho a crecer cada día. Además, les agradezco enormemente el apoyo y comprensión mostrados durante la elaboración del presente trabajo. Muchas gracias.

### **A mis amigos:**

En este agradecimiento me gustaría que se sintieran aludidos todos y cada uno de los amigos y compañeros que a lo largo de mi vida han estado conmigo, que tienen un lugar en mi corazón, y que por razón de lo breve que deben ser estos párrafos no es posible citarlos a todos. Sin embargo, quiero hacer una mención especial a Diana Sofía Ramos, Getsel Ruiz, María Vargas, Nancy Velázquez, Thalia Silva, Viridiana del Rio y Jorge Luis Rizo, porque les agradezco que me hayan distinguido con su amistad y que hayan estado conmigo en las buenas y malas situaciones, siempre apoyándome. A pesar de que a algunos de ustedes no los veo tan frecuentemente como me gustaría, la amistad siempre estará presente.

### **A la familia Aguilar Carrillo:**

Quiero agradecer a Esmeralda, David, al señor Alejandro y muy en especial a la señora Gloria, por abrirme las puertas de su casa, así como por el apoyo que me han mostrado en el tiempo que tenemos de conocernos.

### **A Alejandra Aguilar Carrillo:**

Muy en especial quiero agradecerte a ti, no sólo por la ayuda que me brindaste a lo largo del presente trabajo, sino por todo el amor y comprensión, por todos los momentos hermosos que he pasado a tu lado, así como por los que de antemano sé que seguirán. Me has apoyado demasiado en cada aspecto de mi vida, siendo la mejor pareja y amiga a la vez. No existen palabras suficientes para agradecerte ni para describir lo feliz que me haces, te amo.

### **Agradecimiento general:**

Existen muchas más personas a las que quisiera agradecer su apoyo y compañía, pero que por motivos de espacio no me es posible hacerlo. Algunas aún están conmigo, otras sólo se encuentran en mis recuerdos y aprecio, pero aunque quizá nunca lleguen a leer este texto, les agradezco haber formado parte de mi vida.

## ÍNDICE

|                    |   |
|--------------------|---|
| INTRODUCCIÓN ..... | I |
|--------------------|---|

### **CAPÍTULO I ANTECEDENTES EN MATERIA ADMINISTRATIVA**

|   |    |
|---|----|
| 1.1. Las Contribuciones.....                              | 1  |
| 1.1.1. Impuestos .....                                    | 5  |
| 1.1.2. Aportaciones de Seguridad Social .....             | 5  |
| 1.1.3. Contribuciones de Mejoras .....                    | 6  |
| 1.1.4. Derechos .....                                     | 7  |
| 1.2. Aprovechamientos.....                                | 7  |
| 1.3. La Declaración Fiscal .....                          | 7  |
| 1.4. Las Facultades de Comprobación Fiscal.....           | 9  |
| 1.4.1. La Auditoría .....                                 | 12 |
| 1.4.2. La Visita Domiciliaria.....                        | 12 |
| 1.4.3. La Revisión de Gabinete.....                       | 14 |
| 1.4.4. La Determinación.....                              | 15 |
| 1.4.5. El Crédito Fiscal.....                             | 16 |
| 1.5. Las Sanciones Administrativas.....                   | 16 |
| 1.5.1. La Multa .....                                     | 17 |
| 1.5.2. Los Recargos.....                                  | 18 |
| 1.5.3. La Actualización.....                              | 18 |
| 1.6. Los Recursos Administrativos .....                   | 19 |
| 1.6.1. El Recurso de Revocación.....                      | 21 |
| 1.6.2. El Juicio Contencioso Administrativo .....         | 23 |
| 1.6.3. El Juicio de Amparo en Materia Administrativa..... | 24 |

### **CAPÍTULO II EL PROCESO PENAL**

|   |    |
|---|----|
| 2.1. La Averiguación Previa.....        | 28 |
| 2.2. Requisitos de Procedibilidad ..... | 31 |
| 2.2.1. La Denuncia.....                 | 31 |
| 2.2.1.1. Elementos de la Denuncia ..... | 32 |
| 2.2.2. La Querella .....                | 33 |
| 2.2.2.1. Elementos de la Querella.....  | 34 |

|   |    |
|---|----|
| 2.2.3. La Declaratoria de Perjuicio .....                     | 35 |
| 2.2.3.1. Elementos de la Declaratoria de Perjuicio .....      | 37 |
| 2.3. La Preinstrucción.....                                   | 37 |
| 2.3.1. El auto de Plazo Constitucional .....                  | 39 |
| 2.4. La Instrucción .....                                     | 40 |
| 2.4.1. Las Pruebas.....                                       | 41 |
| 2.4.2. La Sentencia.....                                      | 45 |
| 2.5. El Juicio Acusatorio .....                               | 46 |
| 2.6. La Etapa de Investigación .....                          | 48 |
| 2.6.1. El Juez de Garantías o de Control .....                | 51 |
| 2.6.2. Mecanismos Alternos de Solución de Controversias ..... | 51 |
| 2.7. La Etapa Intermedia .....                                | 53 |
| 2.7.1. La Acusación .....                                     | 54 |
| 2.7.2. La Audiencia de Preparación de Juicio Oral .....       | 55 |
| 2.8. La Etapa de Juicio Oral .....                            | 56 |
| 2.8.1. El Juzgado de Juicio Oral .....                        | 57 |
| 2.8.2. La Audiencia de Juicio Oral .....                      | 57 |
| 2.8.3. Las Pruebas.....                                       | 58 |
| 2.8.4. Los Alegatos de Clausura .....                         | 60 |
| 2.8.5. La Sentencia.....                                      | 60 |
| 2.9. Los Medios de Impugnación.....                           | 61 |
| 2.9.1. El Recurso de Revocación.....                          | 61 |
| 2.9.2. El Recurso de Apelación.....                           | 62 |
| 2.9.3. El Recurso de Revisión Extraordinaria .....            | 62 |

**CAPÍTULO III**  
**EL DELITO GENÉRICO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

|  |    |
|--|----|
| 3.1. Los Delitos Especiales .....      | 64 |
| 3.1.1. Los Delitos Fiscales .....      | 65 |
| 3.2. La Defraudación Fiscal.....       | 65 |
| 3.3. La Conducta y su Ausencia.....    | 67 |
| 3.3.1. El Resultado .....              | 70 |
| 3.3.2. El Nexo Causal .....            | 71 |
| 3.4. La Tipicidad y la Atipicidad..... | 71 |
| 3.4.1. Elementos Objetivos .....       | 72 |

|   |     |
|---|-----|
| 3.4.2. Elementos Subjetivos .....   | 73  |
| 3.4.3. Elementos Normativos.....  | 74  |
| 3.4.4. Las calificativas en el delito de Defraudación Fiscal.....             | 76  |
| 3.5. La antijuridicidad y las causas de justificación .....                   | 78  |
| 3.6. La Imputabilidad y la Inimputabilidad .....                              | 80  |
| 3.7. La Culpabilidad y la Inculpabilidad .....                                | 81  |
| 3.8. Las Condiciones Objetivas de Punibilidad y su Ausencia .....             | 83  |
| 3.9. La Punibilidad y las Excusas Absolutorias .....                          | 84  |
| 3.9.1. La Orden de Aprehensión.....   | 85  |
| 3.9.2. La Pena Privativa de Libertad.....                                     | 86  |
| 3.9.3. La Sanción Pecuniaria .....  | 87  |
| <b>CAPÍTULO IV</b>  |     |
| <b>PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA</b>            |     |
| <b>FEDERACIÓN</b>   |     |
| 4.1. El Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación .....                  | 91  |
| 4.1.1. La Dualidad del Hecho Ilícito .....                                    | 94  |
| 4.2. Las deficiencias del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación .... | 102 |
| 4.2.1. Formular querrela en cualquier momento .....                           | 103 |
| 4.2.2. Facultad discrecional de solicitar el sobreseimiento .....             | 115 |
| 4.3. Propuesta de reforma.....  | 117 |
| 4.4. Posibles consecuencias de la reforma .....                               | 120 |
| CONCLUSIONES .....  | 122 |
| ANEXO 1 .....   | 125 |
| FUENTES CONSULTADAS .....   | 134 |
| BIBLIOGRAFÍA.....   | 134 |
| BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA .....   | 137 |
| FUENTES ELECTRÓNICAS .....  | 137 |
| INTERNET.....   | 137 |
| FUENTES LEGISLATIVAS.....   | 137 |
| FUENTES JURISPRUDENCIALES.....  | 138 |



## INTRODUCCIÓN

El Derecho es una disciplina creada por y para la sociedad, por lo cual, requiere ajustarse a las circunstancias específicas del contexto en el que se desenvuelve y atender a la realidad inmediata que le corresponde. Siempre debe existir una lógica que respalde la existencia de las normas, derivada de las necesidades específicas en un momento determinado. Por consecuencia, si el contexto social cambia, es imprescindible realizar las incorporaciones o modificaciones necesarias, abrogando o derogando las disposiciones legales obsoletas para adecuarlas a la realidad social.

La naturaleza del Derecho es mutable, esto es, se encuentra en constante movimiento y, al igual que todo producto elaborado por el hombre, es perfectible. En caso de que las leyes no se apeguen a la realidad, es necesaria una reforma que las adecue a las circunstancias específicas, a fin de que cumplan con su propósito.

Aportar al gasto público es una obligación de todos los mexicanos, establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien se encarga de la recaudación de los tributos, imponiendo para tal efecto, diversas obligaciones a los gobernados. Entre ellas, proporcionar mediante declaraciones, la información referente a sus actividades económicas, determinando sus ingresos y egresos para fijar el monto de las contribuciones que deben pagar.

Sin embargo, considerando la posibilidad de que los contribuyentes pretendan engañar al Fisco para omitir el pago de contribuciones, o pagarlas en menor cantidad, se establecieron facultades de comprobación por medio de las cuales la autoridad tributaria puede verificar la veracidad de los datos asentados por los contribuyentes en sus declaraciones.

En consecuencia, si la autoridad detecta omisiones o falsedades, requerirá al contribuyente el pago de las cantidades faltantes, incluyendo los

accesorios y sanciones administrativas que correspondan. Ante esta determinación, el contribuyente cuenta con diversos medios de defensa, tales como: el recurso de revocación, el Juicio Contencioso Administrativo y el Juicio de Amparo en materia administrativa.

Además de las sanciones administrativas, si la Autoridad Fiscal considera que el contribuyente hizo uso de engaños o se aprovechó de sus errores para omitir el pago de contribuciones u obtener un beneficio indebido, podrá formular la querrela correspondiente por el delito de Defraudación Fiscal, sin importar el estado que guarde el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado. Pero, ¿es correcto formular la querrela antes de que se resuelva dicho procedimiento o los medios de defensa derivados del mismo?

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación permite que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la mayoría de las veces a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, formule la querrela correspondiente y dé inicio al proceso penal antes de que concluya el procedimiento administrativo. Por tanto, se pueden llevar a cabo ambos simultáneamente, situación denominada por los diversos autores como dualidad del hecho ilícito.

Debido a esta dualidad, una persona puede verse privada de su libertad sin haberse acreditado el supuesto adeudo que tiene con el Fisco y sin darle la oportunidad de defenderse del mismo, violando con ello la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación también establece como facultad de la autoridad hacendaria la solicitud de sobreseimiento del proceso penal. Esto significa que se puede terminar anticipadamente, dejando en libertad al imputado, cuando pague o garantice el crédito fiscal a satisfacción de la Secretaría, este último punto a través del principio *solve et repete*, que significa “paga y reclama”.

El motivo del presente trabajo de investigación es analizar el problema que representa la dualidad de procedimientos y realizar una propuesta de reforma, que justifique la eliminación de la facultad para formular querrela en cualquier momento del procedimiento que, en su caso, se hubiere iniciado, estableciendo la ejecutorización de la resolución de responsabilidad administrativa como requisito indispensable para formularla.

También se pretende eliminar la discrecionalidad de la facultad de solicitud de sobreseimiento que tiene la Secretaría de Hacienda, convirtiéndola en una regla general, con ciertas restricciones, que evite actos de corrupción o ventajas indebidas e inequidad hacia los contribuyentes.

Con lo anterior, se excluirían las violaciones flagrantes a los derechos humanos reconocidos por el artículo primero constitucional y las garantías individuales otorgadas para su protección, que hoy en día comete la autoridad hacendaria, que abusa de la potestad del Estado en su afán por allegarse de recursos económicos.

Para justificar esta reforma, dividimos la presente investigación en cuatro capítulos. En el primero de ellos, denominado “Antecedentes en Materia Administrativa”, pretendemos explicar la obligación contributiva, las contribuciones federales y la forma de determinar los créditos fiscales a pagar por los contribuyentes. Para terminar, abordaremos los medios de defensa con que cuenta el contribuyente, por medio de los cuales puede obtener la nulidad de la resolución que le determine un adeudo con el Fisco.

A fin de realizar este estudio, utilizaremos el método analítico, que consiste en la extracción de las partes de un todo, con el objeto de estudiarlas y examinarlas por separado. En este caso, revisaremos por separado cada uno de los aspectos mencionados en el párrafo que antecede, para conocer su funcionamiento individual y, a la vez, entender el manejo del sistema tributario mexicano.

El segundo capítulo se denomina “El Proceso Penal”, y en él explicaremos sus diversas etapas, desde la averiguación previa hasta el dictado de la sentencia definitiva. No obstante, con la reforma realizada el 10 de junio de 2008, el sistema actual se sustituirá por uno acusatorio o de juicio oral, similar al que se lleva en países como Chile. Con esta reforma se busca desahogar la sobrecarga de trabajo de los Jueces, eliminar los vicios procesales y violaciones flagrantes cometidas contra los imputados. En el fuero federal aún no se realizan las reformas necesarias para instaurar dicho sistema, por lo que utilizaremos el proceso penal del Estado de México para ejemplificarlo.

Durante este capítulo utilizaremos dos métodos primordiales: el analítico y el comparativo. El primero de los mencionados, porque es necesario analizar cada una de las partes del proceso penal para entender su funcionamiento y las etapas que deberá enfrentar un contribuyente sujeto a proceso por Defraudación Fiscal. Además, incluimos el segundo método en virtud de que es necesario comparar el sistema inquisitivo con el acusatorio, dado que el primero es el vigente actualmente en el fuero federal, mientras que el segundo entrará en vigor a más tardar en el año dos mil dieciséis, dado que sus características son diametralmente diferentes.

En el tercer capítulo, llamado “El Delito Genérico de Defraudación Fiscal”, buscamos realizar un estudio de dicha figura típica, para explicar las características especiales de esta figura delictiva por las que no debería formularse querrela antes de que haya causado ejecutoria la resolución de responsabilidad administrativa en materia fiscal, debido a que esto es violatorio de las garantías constitucionales de audiencia y legalidad, así como las de equidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

Aquí utilizaremos, además del método analítico que ya ha sido explicado *ut supra*, los métodos de interpretación jurídica y el deductivo, para que, partiendo del estudio del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación,

considerando sus elementos como premisas incuestionables, podamos llegar a suposiciones válidas que revelen su eficacia o ineficacia.

En el cuarto capítulo, nombrado “Propuesta de Reforma al Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación”, analizaremos, mediante el método deductivo y el de interpretación jurídica, las deficiencias que presenta dicho precepto legal y realizaremos una propuesta de reforma que elimine, en la medida de lo posible, los vicios procesales actuales, junto con las violaciones constitucionales que conllevan, modificando y limitando las facultades de la autoridad fiscal, para evitar un uso excesivo y arbitrario del poder público.

Finalizaremos la presente investigación con las conclusiones obtenidas, e incluiremos un anexo que refuerza los argumentos esgrimidos a lo largo de la misma.

## **CAPÍTULO I**

### **ANTECEDENTES EN MATERIA ADMINISTRATIVA**

El Estado requiere de recursos suficientes para satisfacer las necesidades de la sociedad. A causa de ello, se estableció en la Constitución la obligación a todos los mexicanos de contribuir al gasto público. Por lo tanto, antes de tratar el tema principal de la presente investigación, resulta necesario referirnos a las contribuciones, las formas de determinación y las sanciones a las que se puede hacer acreedor un contribuyente omiso. Para finalizar, mencionaremos los recursos que la Ley establece a favor del contribuyente, con los cuales puede desvirtuar las supuestas infracciones u omisiones que se le atribuyan, así como las sanciones que se le pretendan imponer.

#### **1.1. Las Contribuciones**

Todos estamos obligados a contribuir al gasto público, tal como lo establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que a la letra dice:

*“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

*[...]*

*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.”*

Por su parte, el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, refiere que: *“Las personas, físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”*

El citado Código no contiene una definición exacta de contribuciones, sin embargo, el tratadista Narciso Sánchez Gómez señala que son *“...aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho*

*público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas.”<sup>1</sup>*

El Estado está representado por el Fisco Federal, también denominado Erario o Hacienda Pública. Se le puede definir como el “...conjunto de los organismos públicos que se ocupan de la recaudación de los impuestos.”<sup>2</sup>

La dependencia encargada de la recaudación de los ingresos públicos es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal como lo establece la fracción XI del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Estos ingresos, a su vez, se clasifican en tributarios y no tributarios. Los primeros se dividen en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones y derechos. Mientras que los segundos se clasifican en: aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, así como los productos.

Respecto a los productos, cabe señalar que aun cuando son contraprestaciones que recibe el Estado, derivan de funciones de derecho privado donde funge como particular. Por tanto, para su cobro no puede utilizar la potestad del Estado, sino que debe acudir a los tribunales competentes como cualquier persona. Por ello, la omisión en su pago no origina sanciones administrativas, ni mucho menos la comisión del delito de Defraudación Fiscal, puesto que éste únicamente versa sobre contribuciones.

Para imponer a un particular el pago de una contribución, ésta debe haber sido establecida previamente en una Ley que indique específicamente qué actos o actividades generan la obligación; además de que necesariamente deben estar destinadas a cubrir el gasto público. Con ello se pretende evitar, en la medida de lo posible, que existan arbitrariedades por parte de los representantes del Poder Público.

---

<sup>1</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 5ª ed., Porrúa, México, 2003, p. 221.

<sup>2</sup> DEHESA DÁVILA, Gerardo (investigador y redactor), *Etimología Jurídica*, 5ª ed., Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2008, p. 291.

Al momento de elaborar una Ley que imponga el pago de una contribución, es necesario que ésta sea general, proporcional y equitativa, para que únicamente se obligue a las personas a cubrir los tributos de acuerdo a su capacidad contributiva, mas nunca por encima.

Una vez impuesto el pago de la contribución, se crea un vínculo entre el Estado y el particular, denominado por los doctrinarios como *relación jurídica tributaria*. Esta relación se compone de los siguientes elementos: sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, base gravable y tasa o tarifa.

El sujeto activo siempre es el Estado, representado por el Fisco Federal, quien se encarga de recaudar y administrar las contribuciones, así como también de vigilar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales. Su carácter de activo deriva de que es el acreedor de las contribuciones y, por tanto, tiene el derecho de exigir su pago.

Por su parte, el sujeto pasivo es la persona obligada al pago de la contribución. Por regla general, es el contribuyente que generó la obligación por haber realizado las situaciones descritas en la Ley; no obstante, existe también la figura del responsable solidario, que es aquél que no habiendo generado la obligación, es responsable del pago de la misma. El artículo 26 del Código Tributario Federal establece los supuestos de responsabilidad solidaria.

Dentro de los responsables solidarios, resulta importante señalar a los retenedores. Para evitar una innecesaria carga de trabajo en la recaudación, el Estado impuso a los patrones la obligación de *retener* el pago de algunas contribuciones a sus trabajadores, para efecto de enterarlos en sus declaraciones. Por ende, cuando la contribución no se entere o pague al Fisco, el patrón será responsable solidario de sus trabajadores, y deberá cubrir el pago y sanciones correspondientes, puesto que es él quien está obligado a enterarla y pagarla, aunque la situación de hecho que la generó haya sido realizada por el trabajador.



La obligación contributiva se genera a partir de la descripción prevista en la Ley, de las situaciones que la originan. Esta descripción es denominada hecho imponible, y es definido por el tratadista Ortega Carreón citando a Sainz de Bujanda, como “...*el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria.*”<sup>3</sup>

Cuando mediante una conducta determinada una persona materializa la descripción del hecho imponible, nace la obligación contributiva y, con ella, la facultad del Estado para exigir su pago. El acto material que coincide exactamente con la hipótesis se denomina hecho generador, y con él nace la obligación fiscal.

Una vez impuesta la obligación, es necesario calcular el monto a pagar. Para ello, se utiliza la base gravable, que es la magnitud utilizada para medir la capacidad contributiva del sujeto. Esta base varía dependiendo del tipo de contribución a pagar, y puede ser el valor de las actividades ejecutadas, el valor del objeto o el monto de los ingresos percibidos, entre otros.

A la base gravable se le aplica una tasa o tarifa, dependiendo de la contribución de que se trate. La tasa está representada por un porcentaje, mientras que la tarifa es una lista de unidades y de cuotas correspondientes para un denominado objeto, o para un número de objetos que pertenezcan a la misma categoría.<sup>4</sup>

El artículo 2 del citado Código Hacendario Federal, establece que existen cuatro tipos de contribuciones: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

---

<sup>3</sup> ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Derecho Fiscal, Porrúa, México, 2009, p. 67.

<sup>4</sup> *Vid.* FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, McGraw-Hill, México, 1998, p. 158.

### **1.1.1. Impuestos**

El Código Fiscal de la Federación nos da una definición por exclusión, al decir que son las contribuciones distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Como se puede observar, el Código no es claro. Sin embargo, existen diversas definiciones doctrinarias. Nos parece acertada la opinión de Narciso Sánchez, quien nos dice que son “...*contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público.*”<sup>5</sup>

De la definición anterior podemos señalar que los impuestos son generales y obligatorios, lo que quiere decir que el contribuyente no obtendrá un beneficio, como ocurre en el caso de los derechos, sino que se obliga por el simple hecho de realizar actividades que coinciden con las hipótesis señaladas en la Ley.

Podemos citar como ejemplos: el Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto Sobre la Renta. Su destino es el gasto público y constituyen la principal fuente de ingresos del Estado.

### **1.1.2. Aportaciones de Seguridad Social**

Son contribuciones a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Se refiere a los patrones y los trabajadores. Los primeros son las personas físicas y morales que utilizan los servicios de uno o varios trabajadores, mientras que los segundos son las personas que prestan tales servicios a cambio del pago de un salario. Las aportaciones de seguridad

---

<sup>5</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Op. Cit.*, p. 224.

social se pagan de manera conjunta, es decir, una parte la cubre el patrón y la otra el trabajador, por lo que se les denomina cuotas obrero-patronales.

La Ley impone a los patrones la obligación de inscribir a los trabajadores en el régimen de seguridad social, enterar y pagar periódicamente las aportaciones correspondientes. Para tal efecto, el patrón debe retener una parte del salario del trabajador y cubrir otra él mismo. El objetivo de estas contribuciones es proporcionar a los trabajadores el derecho a la asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos a la vivienda y demás prestaciones que establecen las leyes de seguridad social a su favor.

Su cobro no corresponde al Fisco, sino a los entes fiscales autónomos que proporcionan los servicios de seguridad social, tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social, y su obligación de pago nace en el momento en que se establece la relación laboral entre el patrón y el trabajador.

### **1.1.3. Contribuciones de Mejoras**

En opinión de la profesora Sonia Venegas Álvarez, son una *“...obligación legal de derecho público que grava la utilidad de una obra o el servicio realizado por el Estado, tomando como base el beneficio o el costo derivado de las obras o servicios para cada ciudadano...”*<sup>6</sup>

De lo anterior, podemos observar que esta obligación no es general, sino que únicamente están obligadas a su pago las personas beneficiadas directamente por obras públicas realizadas en el lugar donde habitan, tienen su negocio o cualquier otra circunstancia que, por razón de territorio, les reporte un beneficio directo, como podría ser la repavimentación de calles o el reemplazo de tuberías de drenaje, que las benefician por realizarse en un lugar donde obtienen un provecho por ellas.

---

<sup>6</sup> VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho Fiscal, Oxford University Press, México, 2010, p. 467.

#### **1.1.4. Derechos**

Este tipo de contribuciones se establecen por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. Como ejemplo de este tipo de contribuciones tenemos el pago de la cuota de peaje por el uso de una autopista federal.

Una de las características principales de este tipo de contribución es que, a diferencia de los impuestos, el particular sí obtiene un beneficio por parte del Estado.

La obligación de pagar derechos nace cuando se reciben los bienes o servicios prestados por el Estado. En otras palabras, sólo cuando el particular los requiera se verá obligado a contribuir. En su mayoría, el particular paga los derechos antes de recibir el servicio por parte del Estado, por lo que es muy difícil que en la práctica se presente el delito de Defraudación Fiscal en relación a este tipo de contribución.

#### **1.2. Aprovechamientos**

Forman parte de los ingresos públicos no tributarios. Son aquéllos que percibe el Estado por funciones de derecho público que sean distintos de contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados, así como también las empresas de participación estatal. Entre los más importantes podemos citar las multas administrativas y el decomiso de bienes a favor del Fisco Federal.

#### **1.3. La Declaración Fiscal**

La forma en que el Fisco tiene conocimiento de las contribuciones que debe pagar un particular es la declaración; ésta es definida por Eusebio González y José Luis Pérez de Ayala como *“...el acto del particular legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, realizado en el cumplimiento de un deber y*

*consistente en una manifestación de conocimiento de los datos de hecho y de derecho con base en los cuales puede determinarse el **an** y el **quantum** de una obligación tributaria material, siendo dirigido dicho acto a la administración tributaria.*<sup>7</sup>

Este acto al que se refieren los autores es un documento elaborado por los contribuyentes, con el cual informan a la autoridad fiscal sus actividades, ingresos, egresos, deducciones y, en general, todos y cada uno de los datos necesarios para determinar el monto de las contribuciones. La declaración deriva de la facultad de autodeterminación que la Ley da a los contribuyentes, puesto que son ellos quienes, por regla general, calculan las contribuciones que deben enterar y pagar.

Existen dos tipos de declaraciones, las provisionales a cuenta del impuesto anual y las anuales. Las declaraciones de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual se deben presentar cada mes, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que se declara.<sup>8</sup>

Respecto a las declaraciones anuales, las personas físicas deben presentarlas antes del treinta de abril y las morales antes del treinta y uno de marzo; ambos del año siguiente al que se declara.

Los datos presentados por los contribuyentes en sus declaraciones son definitivos, y sólo pueden ser modificados en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación<sup>9</sup>, o cuando:

1. Incrementen sus ingresos, el valor de sus actos o actividades;
2. Disminuyan sus deducciones o pérdidas;
3. Reduzcan las cantidades acreditables, compensadas, los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.

---

<sup>7</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉREZ DE AYALA, José Luis, Derecho Tributario II, 5ª ed., EDERSA, España, 1994, p. 40.

<sup>8</sup> Artículo 6, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

<sup>9</sup> Artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

Esto quiere decir, en general, que la Ley permite la modificación de las declaraciones cuando conlleve un aumento en la base gravable y, en consecuencia, un incremento en el monto de las contribuciones a pagar.

También podrá ser modificada la declaración cuando el contribuyente haga dictaminar sus estados financieros por un Contador Público autorizado, y a raíz de los resultados obtenidos resulte necesaria la modificación.

#### **1.4. Las Facultades de Comprobación Fiscal**

De acuerdo al artículo 6 del multicitado Código Fiscal, corresponde al contribuyente determinar las contribuciones a su cargo. No obstante, la falta de educación fiscal, en muchas ocasiones, lleva a los contribuyentes a enterar o pagar tributos en cantidad menor a la que les corresponde.

En ocasiones, para realizarlo alteran los datos presentados en sus declaraciones, asentando datos inexactos, maquillados y hasta falsos, con la finalidad de pagar una cantidad menor a la debida, o no pagar cantidad alguna.

Previendo esta circunstancia, el Fisco fue dotado con facultades para verificar los datos proporcionados por los contribuyentes, el cumplimiento de las obligaciones a su cargo y, en su caso, determinar el monto de las contribuciones omitidas, incluyendo las sanciones correspondientes.

Estas facultades se contienen en el artículo 42 del Código Hacendario Federal. El eminente maestro Emilio Margáin Manautou refiere que *“...se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento de los contribuyentes o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se les imponen.”*<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, 3ª ed., corregida y aumentada, Porrúa, México, 2005, p. 1.

Actualmente existen ocho facultades de comprobación de la autoridad fiscal, contenidas en otras tantas fracciones del artículo en comento, siendo las siguientes:

**I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones:** Con frecuencia, las declaraciones contienen errores u omisiones mecanográficos que, tratándose de cantidades, podrían causar tanto un beneficio como un perjuicio, ya sea al Fisco o al contribuyente. Por lo cual, la autoridad fiscal está facultada para requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para rectificar el error.

**II.- Requerir la exhibición de la contabilidad:** La autoridad fiscal está facultada para requerir al contribuyente, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, que exhiban su contabilidad, datos, documentos o demás informes que les soliciten, en el domicilio de la autoridad. Esta facultad es llamada revisión de gabinete o de escritorio.

**III.- Practicar visitas domiciliarias:** Es quizá la facultad de comprobación más importante, así como el mayor acto de molestia que se le puede ejecutar a un contribuyente. Consiste en acudir a su domicilio a revisar su contabilidad y demás documentación para verificar el cumplimiento de sus obligaciones.

**IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos:** En nuestro sistema fiscal, de acuerdo al artículo 32-A del Código Tributario Federal, en ocasiones los contribuyentes están obligados a dictaminar sus estados financieros por un Contador Público autorizado. En consecuencia, la autoridad fiscal fue facultada para revisar estos dictámenes si así lo considera conveniente.

**V.- Verificar la expedición de comprobantes:** La autoridad está facultada para verificar la debida expedición de comprobantes fiscales, así

como la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, inscribir a quienes estén obligados a ello, solicitar la exhibición de comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los recipientes de bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente.

***VI.- Practicar avalúo o verificación física de bienes en transporte:***

La autoridad puede practicar u ordenar avalúo o verificación física de toda clase de bienes durante su transporte, siempre mediante un mandamiento emitido por autoridad competente y deberá efectuarse en un recinto oficial o en el lugar en que el contribuyente los guarde.

***VII.- Recabar de funcionarios, empleados públicos y fedatarios, los informes o datos que posean con motivo de sus funciones:*** Puede solicitar los informes mencionados con el fin de obtener una mayor y más completa información respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales.

***VIII.- Denunciar la posible comisión de delitos fiscales:*** Cuando la autoridad detecte la presunta comisión de un hecho ilícito, puede allegarse las pruebas necesarias para formular denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público, para solicitarle que ejercite la acción penal en contra de los presuntos responsables. Esta facultad puede ejercerse sin importar el estado que guarde el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado, de acuerdo al artículo 92 del multicitado Código Fiscal Federal.

Las facultades de comprobación se inician con el primer acto que se le notifique al contribuyente. Si éste se opone u obstaculiza las facultades de la autoridad, ésta podrá determinar presuntivamente su utilidad fiscal. También procede la determinación presuntiva cuando omite presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución, al momento en que se inicien las facultades de comprobación, siempre y cuando haya transcurrido más de un mes desde que venció el plazo de presentación.



Para realizar la determinación presuntiva, la autoridad podrá utilizar diversos métodos, entre ellos, la contabilidad del contribuyente, la información proporcionada por terceras personas, relacionadas con los negocios del contribuyente, o cualquier otra información obtenida por las autoridades.

#### **1.4.1. La Auditoría**

El Doctor Alonso Pérez Becerril la define como “...un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos.”<sup>11</sup>

Esta evaluación la realiza un Licenciado en Contaduría o Contador Público autorizado, quien deberá obtener el registro establecido en el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dicho profesionista revisará los libros, registros, documentos y, en general, toda la contabilidad del contribuyente, con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera presentada a la autoridad.

#### **1.4.2. La Visita Domiciliaria**

Tiene su origen en el artículo 16 de la Constitución Federal, mismo que, en lo conducente, establece:

***“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.”***

Para tal efecto, la autoridad acude al domicilio del contribuyente para revisar su documentación, contabilidad y demás información, a efecto de

---

<sup>11</sup> PÉREZ BECERRIL, Alonso, Dictamen Fiscal, “Análisis Jurídico”, Porrúa, México, 2005, p. 73.

verificar que haya cumplido con sus obligaciones fiscales y cubierto el pago de las contribuciones a su cargo.

Es necesario que medie un mandamiento escrito, emitido por autoridad competente, donde funde y motive la causa legal de la visita, expresando las disposiciones legales aplicables y los hechos que lo llevaron a emitir dicho acto de molestia.

La visita sólo podrá desarrollarse en el lugar o lugares señalados en la orden y deberá entenderse directamente con el contribuyente o su representante legal, en el caso de las personas morales; de no encontrarse éste, se le deberá dejar citatorio para el día siguiente a una hora determinada, suspendiéndose la diligencia. Si acudiendo el visitador el día y hora señalados en el citatorio, el contribuyente o representante legal no se presenta, se iniciará la visita con quien se encuentre en el lugar.

El visitador deberá identificarse plenamente y requerirá al contribuyente para que señale dos testigos que presencien la actuación de la autoridad y firmen el acta. Si no lo hace, o éstos no pudieren fungir como testigos, los visitadores los señalarán por él, asentando claramente esta circunstancia en el acta inicial.

Los visitados están obligados a permitir el acceso a los lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás documentos que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Los visitadores podrán sacar copias para que, previo cotejo con sus originales, se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita.<sup>12</sup>

Todas las circunstancias que acontezcan en la visita, así como las omisiones encontradas, se registrarán en actas parciales. Se deberá concluir la visita y emitir la última acta parcial, así como el acta final, en un plazo

---

<sup>12</sup> Artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

máximo de doce meses, contados a partir de la notificación al contribuyente del inicio de la facultad de comprobación, de lo contrario ésta es ilegal.

Las actas parciales formarán parte del acta final, y en la última de ellas se asentarán los hechos u omisiones que hayan observado los visitadores durante el desarrollo de la visita domiciliaria, otorgándole al visitado un plazo para refutarlos y presentar las pruebas que considere convenientes; de no hacerlo, se tendrán por consentidas las observaciones de la autoridad. En caso de no encontrarse omisiones se dará por terminada la visita.

### **1.4.3. La Revisión de Gabinete**

Al igual que la visita domiciliaria, tiene por objeto requerir al contribuyente, responsable solidario o tercero con él relacionado: informes, datos, documentos o la contabilidad, para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, con la diferencia que, en este caso, la autoridad no acude al domicilio, sino que le requiere la presentación de la documentación en las oficinas del Fisco para realizar la revisión.

El contribuyente, representante legal, responsable solidario o tercero a quien le hayan requerido la información, está obligado a presentar la documentación solicitada, para lo cual se le concederá un plazo determinado. Una vez entregada en el lugar señalado por la autoridad, ésta procederá a analizarla y verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Una vez terminada la revisión, la autoridad emitirá un oficio de observaciones, dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de la notificación al contribuyente, en el que hará constar, de forma circunstanciada, los hechos u omisiones encontrados que entrañen incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

El visitado tendrá un plazo de veinte días, a partir de la notificación del oficio, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el acta, pudiendo optar por corregir su

situación fiscal. Si la revisión comprende más de un ejercicio, el plazo se puede aumentar quince días, siempre que el contribuyente presente el aviso correspondiente dentro de los veinte días. Si dentro del plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación que desvirtúe las observaciones, éstas se tendrán por consentidas.

En caso de que no hubiere observaciones, la autoridad comunicará al contribuyente, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete y le devolverá los documentos exhibidos.

#### **1.4.4. La Determinación**

Una vez concluida la revisión, si la autoridad fiscal encontró omisiones o incorrecciones en las declaraciones del contribuyente, realizará la determinación de las contribuciones omitidas y requerirá su pago, imponiéndole las sanciones administrativas correspondientes.

La determinación es “...*el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esta obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco.*”<sup>13</sup>

Este acto o conjunto de actos se traducen en una serie de operaciones matemáticas que se utilizan para calcular el monto exacto de la contribución a pagar. Por regla general la realiza el contribuyente, en uso de su facultad de autodeterminación, por medio de sus declaraciones.

Excepcionalmente, la realiza la autoridad en uso de sus facultades de comprobación. En este caso, comprenderá también multas, recargos y actualizaciones, además del pago de los gastos de ejecución. La cantidad resultante del acto de determinación se denomina *crédito fiscal*.

---

<sup>13</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Op. Cit.*, p. 354.

#### **1.4.5. El Crédito Fiscal**

De acuerdo al artículo 4 del ordenamiento hacendario federal: *“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado, o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”*

El crédito fiscal, en resumen, es el adeudo que el contribuyente tiene con el Fisco; si es el primero quien lo determina, abarca las cantidades que él considera que debe pagar como contribución por sus actividades, pero si es la autoridad quien lo determina en uso de sus facultades de comprobación, además del monto de las contribuciones omitidas, incluye las indemnizaciones tales como los recargos, la actualización y las sanciones administrativas de carácter pecuniario como la multa.

#### **1.5. Las Sanciones Administrativas**

Considerando que el pago de contribuciones es una obligación, su incumplimiento trae, como lógica consecuencia, una sanción para el contribuyente omiso, la cual es impuesta por una autoridad administrativa. La finalidad de la sanción es resarcir el daño causado al Fisco y escarmentar al infractor, para que no reincida en su actitud.

En su mayoría, las sanciones administrativas son de carácter pecuniario, por lo que pueden ser impuestas tanto a personas físicas como a morales, en razón de que ambas cuentan con patrimonio, bienes y personalidad jurídica reconocida por la ley.

Cuando se omite el pago de tributos, el contribuyente deberá cubrir las indemnizaciones correspondientes, como la actualización de la contribución y los recargos. En caso de que hubiese pretendido pagar las contribuciones a su cargo mediante cheque, y éste haya sido devuelto, se le impondrá además

de su cobro, una indemnización del veinte por ciento del monto del título de crédito. Lo anterior sin perjuicio de las multas y otras sanciones administrativas que le pudieren imponer.

Si dicho cobro se realizó mediante un procedimiento administrativo, se le impondrá además el cobro de gastos de ejecución, los cuales representan las erogaciones que tuvo que realizar el Fisco para su obtención.

### **1.5.1. La Multa**

Consiste en una cantidad de dinero que la autoridad impone al contribuyente que cometa una infracción u omita el pago de una contribución. Si la omisión es descubierta por las autoridades fiscales en uso de sus facultades de comprobación, se aplicará una multa mínima del 55% y máxima del 75% del monto de las contribuciones omitidas.<sup>14</sup>

Para establecer el porcentaje de la multa, la autoridad deberá considerar la gravedad de la infracción, la reincidencia, cuando proceda y la capacidad contributiva del infractor. Siempre que la multa impuesta supere el mínimo, la autoridad deberá fundar y motivar las causas que motivaron su resolución.

Por el contrario, aun cuando exista incumplimiento en el pago de una contribución, no se impondrá multa si el contribuyente cumple con su obligación espontáneamente, siempre que la autoridad no haya descubierto su omisión ni le haya hecho requerimiento alguno. Tampoco se impondrá multa cuando el incumplimiento haya sido provocado por alguna causa de fuerza mayor o caso fortuito que le hayan impedido cumplir con su obligación.

La multa no sustituye el pago de la contribución ni de los demás accesorios, que también serán exigidos por la autoridad, sin perjuicio de las

---

<sup>14</sup> Artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

penas que le pudieran llegar a imponer las autoridades judiciales cuando se incurra en la comisión de un delito.

Una vez impuesta la multa, la autoridad dará al contribuyente un plazo para su pago; si éste no paga la multa en la fecha establecida, se actualizará desde el mes en que se debió pagar y hasta el mes en que pague, considerando lo dispuesto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. Caso contrario, cuando el importe se pague dentro de los 45 días siguientes a la notificación de la misma, se reducirá en un 20%.

La multa tiene dos finalidades: resarcir los daños y perjuicios ocasionados por el contribuyente incumplido e imponerle una medida ejemplar para que no reincida.

### **1.5.2. Los Recargos**

Este accesorio de las contribuciones implica una carga adicional al tributo originalmente adeudado, que se impone cuando el contribuyente no lo paga oportunamente. Análogamente, son similares a los intereses en materia financiera, puesto que ambos representan una indemnización por el retraso en el pago al que se está obligado, tal como lo señala el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Los recargos se causarán hasta por cinco años<sup>15</sup> y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización del 20% por cheque devuelto, los gastos de ejecución y las multas.

### **1.5.3. La Actualización**

La inflación es un fenómeno económico que ocasiona un aumento en el precio de bienes y/o servicios en un país determinado, propiciando efectos desfavorables para su economía.

---

<sup>15</sup> El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala los supuestos en los que los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades para determinar las contribuciones y aprovechamientos omitidos.

A causa de la inflación, si una contribución no se cubre oportunamente disminuye su valor al ser afectada por este fenómeno. Para evitar la pérdida que conlleva, el Código Fiscal de la Federación contempla la figura de la actualización, que permite ajustar el monto de la contribución en proporción al aumento inflacionario ocurrido durante el período correspondiente.

De acuerdo al artículo 21 del ordenamiento antes citado, cuando no se cubran las contribuciones o aprovechamientos dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta el mes en que el mismo se efectúe.

Para realizar la actualización se utiliza el factor establecido en el artículo 17-A de la legislación tributaria, que se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor<sup>16</sup> del mes anterior al más reciente del período entre el correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Si el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período no ha sido publicado por el Banco de México, se aplicará el último publicado.

Con estas operaciones, el monto de la contribución adeudada se incrementará en proporción al crecimiento que haya tenido el fenómeno de la inflación, ajustando el monto de las contribuciones omitidas a favor del Fisco.

## **1.6. Los Recursos Administrativos**

Dado el carácter represivo del Derecho Tributario, la doctrina y la jurisprudencia han establecido el criterio de que le son aplicables las garantías de seguridad jurídica señaladas por los artículos 14 y 16 constitucionales, tales como las de audiencia, legalidad, irretroactividad de la ley, debida fundamentación y motivación, entre otras.

---

<sup>16</sup> El Índice Nacional de Precios al Consumidor es un instrumento estadístico que mide el fenómeno económico conocido como inflación, o sea, el crecimiento continuo y generalizado de los precios y servicios de una economía determinada.



Una de las principales garantías de seguridad jurídica es la de audiencia, contenida en el artículo 14 Constitucional, que en su segundo párrafo establece lo siguiente:

*“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones y derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”*

De acuerdo a esta garantía, no se puede imponer una sanción privativa a persona alguna sin antes darle la oportunidad de defenderse. Una defensa adecuada implica que sea debidamente notificado de la iniciación del procedimiento instaurado en su contra, así como también que se le permita manifestar lo que a su derecho convenga, presentar pruebas, alegatos y, en general, cumplir con todas las formalidades esenciales relativas a todos los procedimientos, incluyendo la conclusión del mismo mediante una resolución que decida todas y cada una de las cuestiones debatidas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que, por su importancia y utilidad pública, en materia fiscal no es necesario que la garantía de audiencia sea previa, sino que se satisface mediante la interposición de los medios de defensa establecidos en la Ley *a posteriori*.

Dichos medios de defensa se establecieron al considerar que puede ocurrir que el acto de autoridad que imponga una sanción a un contribuyente sea ilegal, por rebasar los límites impuestos por la Ley a las autoridades, o bien por no existir los hechos causantes de la infracción o haber sido apreciados de forma incorrecta. La ilegalidad, en este caso, es considerada un exceso en el ejercicio del Poder Público que puede incidir, ya sea en los aspectos formales del acto, o bien en el contenido; en ambos casos, tiene como consecuencia la nulidad del acto administrativo.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Vid. TRON PETIT, Jean Claude y ORTIZ REYES, Gabriel, La Nulidad de los Actos Administrativos, Porrúa, México, 2005, p. 212.

Por ello, en materia fiscal se cumple la garantía de audiencia mediante la interposición de los medios de defensa conducentes, con posterioridad al acto de autoridad que se considera ilegal.

Estos medios de defensa se denominan recursos administrativos y revisten gran importancia dado que en muchas ocasiones, la autoridad fiscal, arbitrariamente, viola disposiciones legales en su afán de obtener la mayor cantidad posible de dinero por concepto de contribuciones. Estas violaciones, de acreditarse, tienen como consecuencia la nulidad del acto administrativo, ya sea porque se acredite la inexistencia del adeudo o infracción que aduzca la autoridad, o bien porque se compruebe la existencia de violaciones y excesos cometidas por la autoridad al momento de la emisión del acto.

Los recursos administrativos se pueden clasificar, por la autoridad que los resuelve, en dos grupos: 1) los que resuelve la autoridad emisora del acto impugnado; y, 2) los que resuelve una instancia administrativa superior, diversa a la que emitió el acto impugnado.

Contra una resolución que sancione a un contribuyente por omitir el pago de contribuciones, éste puede interponer: el recurso de revocación, el Juicio Contencioso Administrativo o bien el Juicio de Amparo en materia administrativa.<sup>18</sup>

### **1.6.1. El Recurso de Revocación**

De acuerdo a los artículos 116, 117 y subsecuentes del código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación es procedente contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal, tales como las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que determinen contribuciones y aprovechamientos con sus accesorios, o cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular.

---

<sup>18</sup> En estricto sentido, el contencioso administrativo y el amparo no son recursos, sino juicios diversos, pero dado que pueden producir la revocación o nulidad del acto administrativo y dejar sin efecto la determinación de las supuestas omisiones del contribuyente, haremos referencia a ellos como recursos o medios de impugnación.

Su finalidad es “...obtener de la autoridad administrativa una revisión del propio acto que emitió, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de que ella encuentre demostrada la ilegalidad del mismo a partir de los agravios esgrimidos por el gobernado”.<sup>19</sup>

El contribuyente tiene cuarenta y cinco días, a partir de la notificación del crédito fiscal, para interponer el recurso de revocación ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto, acompañando los documentos y demás pruebas necesarias para desvirtuar las observaciones de la autoridad.

Si la autoridad considera que las pruebas son suficientes para desvirtuar sus observaciones, o advierte una ilegalidad manifiesta en su actuar, revocará la resolución impugnada y declarará la nulidad del acto administrativo. La revocación puede ser lisa y llana o para efectos.<sup>20</sup>

Cuando el acto impugnado se confirme, o sólo se revoque parcialmente, se indicará en la resolución el monto del crédito fiscal correspondiente y se le señalará al particular el plazo con que cuenta para impugnar la resolución mediante el Juicio Contencioso Administrativo. Cuando se omita este señalamiento, el contribuyente contará con el doble del plazo establecido en la ley para interponerlo, de acuerdo al artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Al ser resuelto por la autoridad que emitió el acto, es muy probable que lo confirme. Por ello, la interposición de este recurso es optativa, es decir, el contribuyente puede elegir no interponerlo y acudir directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para interponer el juicio contencioso administrativo o de nulidad.

---

<sup>19</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa, “Recursos Administrativos, Juicio de Nulidad y Amparo en Materia Fiscal y Administrativa. Doctrina, Jurisprudencia y Formularios”, 6ª ed., Porrúa, México, 2005, p. 120.

<sup>20</sup> Si la nulidad es lisa y llana, el acto pierde toda validez; si es para efectos, únicamente se debe reponer el acto o actos viciados, quedando subsistente el resto de la resolución.

### 1.6.2. El Juicio Contencioso Administrativo

Se interpone ante el tribunal contencioso referido anteriormente, y su objetivo es resolver una controversia suscitada entre un particular y una autoridad administrativa, como consecuencia de un acto o resolución dictada por esta última que lesiona los derechos o intereses del primero. Su finalidad es obtener la nulidad de la resolución administrativa.

Refiriéndonos al tema de la presente investigación, es procedente contra la resolución que imponga a un particular un crédito fiscal o una sanción, o bien, contra la resolución dictada en el recurso de revocación, si se eligió la presentación de éste, cuando el acto sea confirmado.

El contribuyente tiene cuarenta y cinco días hábiles para interponerlo, contados a partir de que surta efectos la notificación del acto que se impugna. El escrito de demanda deberá contener, entre otros aspectos, la resolución administrativa que le causa agravio al contribuyente, los conceptos de impugnación y las pruebas tendientes a desvirtuar tal acto.

Una vez interpuesto se dará vista a la autoridad fiscal, en su carácter de demandada, para que conteste los conceptos de impugnación en un plazo igual de cuarenta y cinco días. Una vez concluida la etapa del juicio y desahogadas las pruebas, se dará a las partes un término de cinco días para formular alegatos y se declarará cerrada la instrucción. Una vez cerrada, el Tribunal tiene sesenta días para dictar la sentencia correspondiente.

La sentencia *“...podrá reconocer la validez de la resolución impugnada, declarar su nulidad lisa y llanamente, o para efectos de reponer el procedimiento o el acto viciado; declarar la existencia de un derecho subjetivo o condenar el cumplimiento de una obligación, así como la nulidad del acto controvertido.”*<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., *Op. Cit.*, p. 354.

De lo anterior, podemos inferir que, en caso de declararse procedentes los conceptos de impugnación del contribuyente, la resolución administrativa será revocada, pudiendo declararse nula de pleno derecho, o bien, reponer el acto viciado o todo el procedimiento.

Si la resolución impugnada es confirmada, y el contribuyente considera que la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es violatoria de sus garantías individuales, podrá promover el Juicio de Amparo directo en contra de la misma.

### **1.6.3. El Juicio de Amparo en Materia Administrativa**

Es el principal medio de defensa que tienen los particulares en contra de los actos de autoridad violatorios de garantías individuales. El tratadista Alberto Sánchez Pichardo señala que es “...un medio de control de la constitucionalidad de los actos y resoluciones emitidos por las autoridades legislativas, administrativas o judiciales.”<sup>22</sup>

Así pues, si el contribuyente considera que la sentencia del juicio contencioso administrativo viola sus garantías individuales, podrá interponer el juicio de amparo directo; el cual, en términos del artículo 170 de la Ley de Amparo en vigor, es procedente, entre otros actos, contra las sentencias definitivas dictadas por los tribunales de lo contencioso administrativo, como es el caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.<sup>23</sup>

El contribuyente tendrá un plazo de quince días, contados a partir de la notificación de la resolución dictada en el juicio de nulidad, para interponer el Juicio de Amparo. El escrito de demanda deberá contener los conceptos de violación que el contribuyente considere convenientes, entendidos como los argumentos lógico-jurídicos tendientes a demostrar las violaciones a sus

---

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 667.

<sup>23</sup> El contribuyente no podrá interponer el juicio de amparo contra la resolución dictada por el Fisco que determina el crédito fiscal, ni contra la resolución del recurso de revocación, dado que el principio de definitividad señala que éste es improcedente cuando no se agoten todos los recursos que la ley prevé y que puedan producir la nulidad del acto.

garantías individuales. Sin embargo, no podrá ofrecer nuevas pruebas, puesto que este juicio únicamente versa sobre la actuación de la autoridad responsable en el procedimiento de origen, y se resolverá únicamente con las constancias que obren en el expediente.

El citado Tribunal Administrativo que dictó la resolución impugnada deberá contestar la demanda y rendir su informe justificado, señalando si el acto reclamado es cierto o no, y defendiendo la constitucionalidad del mismo.

De este juicio conocerá un Tribunal Colegiado de Circuito, quien valorará las constancias del expediente y resolverá si se violaron las garantías individuales del quejoso. En caso de que, efectivamente, hayan sido violadas las mismas, se le concederá el amparo y protección de la Justicia Federal, ocasionando la nulidad del acto reclamado, ya sea lisa y llana o para efectos de reponer el acto viciado, e incluso todo el procedimiento.

No obstante, a pesar de que el artículo 14 constitucional establece que se debe dar a toda persona la oportunidad de defenderse y ofrecer pruebas, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular querrela por la presunta comisión del delito de Defraudación Fiscal, sin importar el estado que guarde el procedimiento administrativo en contra del contribuyente e incluso, sin necesidad de iniciarlo, cuando considere que dolosamente pudo haber omitido el pago de contribuciones.

## **CAPÍTULO II**

### **EL PROCESO PENAL**

Al estar contemplado el delito de Defraudación Fiscal en el Código Tributario Federal, corresponde conocer de él a las autoridades de dicho fuero. El proceso penal federal se compone de tres etapas: averiguación previa, juicio y apelación.

El sistema utilizado actualmente en materia federal y en la mayoría de las Entidades Federativas se denomina inquisitivo mixto y se ha considerado que presenta múltiples deficiencias que vuelven necesario reformarlo. Entre sus características principales podemos señalar que es eminentemente escrito y sumamente hermético.

Por ello, las actuaciones son secretas, al grado que en muchas ocasiones ni siquiera el acusado o su defensor tienen acceso a todo el expediente, mucho menos el público en general; esto se presta para actos de corrupción o inequidad hacia las partes. Las audiencias se llevan a cabo ante el Secretario de Acuerdos, por regla general sin la presencia del Juez, quien valora posteriormente las declaraciones y demás pruebas asentadas por escrito.

Existe además una sobrecarga de trabajo en el actual sistema, que impide una impartición de justicia pronta y expedita, por la enorme cantidad de expedientes que resolver; por lo general, éstos tienen quinientas fojas o más, por lo que los jueces, en vez de analizar todos los expedientes, los turnan al personal del juzgado para que realicen el proyecto de resolución. Una vez terminado, lo entregan al Juez para una somera revisión. A causa de esto es común que se condene a personas inocentes o se absuelva a culpables, en base al criterio incorrecto del proyectista y no del Juez.

La acción penal compete única y exclusivamente al Ministerio Público, puesto que funge como el representante de la sociedad y depende del Poder

Ejecutivo. Su principal función es investigar las posibles conductas delictivas y, en su caso, ejercitar la acción penal contra los responsables. En materia federal es la Procuraduría General de la República. En este sistema, dicha autoridad tiene ventajas procesales substanciales, por lo que al ejercitar la acción penal en contra de una persona, prácticamente resuelve sobre su culpabilidad y la pena que conlleva. Es así porque sus actuaciones y pruebas tienen un valor probatorio pleno, en su carácter de documentales públicas, el cual es mayor al de las presentadas por el inculpado.

A esta circunstancia se le denomina prueba tasada y es explicada certeramente por Miguel Carbonell y Enrique Ochoa de la siguiente forma:

*“El legislador ha establecido que las pruebas presentadas por el Ministerio Público en el expediente, siempre que se ajusten a los parámetros que establece la ley tendrán valor probatorio pleno. Es decir, valdrán más que una prueba en contrario presentada por el acusado. Ante la presencia de ambas pruebas, el juez tendrá que valorarlas de manera distinta, con lo cual el Ministerio Público -de hecho- está determinando la inocencia o culpabilidad del acusado, con base en la fuerza legal preestablecida de su prueba y no en los méritos de la misma. Así, el Ministerio Público desempeña dos funciones procesales distintas, una como investigador y otra, indirectamente, como juez.”<sup>24</sup>*

Del texto anterior se desprende claramente la enorme desventaja en que se encuentran los imputados respecto al Órgano Investigador, ya que sus pruebas no tienen el mismo valor legal y cuando se contrapongan, tendrán mayor valor las del segundo, aun cuando las del imputado fuesen más contundentes para demostrar su inocencia.

Otro problema grave es que se abusa de la sanción privativa de libertad. Nuestra legislación establece esta pena en la mayor parte de los delitos y la prisión preventiva es la medida precautoria más utilizada, provocando sobrecupo en los centros de reclusión. En muchos casos, los reclusos ni siquiera han recibido una sentencia condenatoria. La

---

<sup>24</sup> CARBONELL, Miguel y OCHOA REZA, Enrique, ¿Qué son y para qué sirven los juicios orales?, 2ª ed., Porrúa, México, 2008, pp. 31 y 32.



sobrepoblación ocasiona que vivan en condiciones infrahumanas, dificultando su readaptación a la sociedad, que es la finalidad del tratamiento.

## 2.1. La Averiguación Previa

Esta primera etapa es de investigación. Durante ella el Ministerio Público, en su carácter de órgano investigador, *“...realiza todas aquellas diligencias necesarias para conocer la verdad histórica de un hecho posiblemente delictivo, y en su caso comprobar, o no, el cuerpo del delito y la probable responsabilidad y optar por el ejercicio o abstención de la acción penal.”*<sup>25</sup>

El cuerpo del delito es el conjunto de elementos objetivos y externos que constituyen la materialidad del hecho ilícito, entendiéndose éstos como todos aquellos apreciables por los sentidos, que permiten definir si se cometió, o no, un hecho delictivo.

Como primera variante de la averiguación previa tenemos la existencia, o no, de detenido. En el primer caso, la detención del presunto responsable se presenta por flagrancia o caso urgente. La flagrancia es una facultad establecida desde la misma Constitución Federal, misma que en su artículo 16, quinto párrafo, establece:

*“Cualquier persona puede detener al indiciado en el momento en que esté cometiendo un delito o inmediatamente después de haberlo cometido, poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad más cercana y ésta con la misma prontitud, a la del Ministerio Público. Existirá un registro inmediato de la detención.”*

Del precepto antes citado podemos inferir que existen diversos momentos para detener a una persona en flagrancia. De acuerdo al artículo 193 del Código Federal de Procedimientos Penales, existen tres tipos de flagrancia:

---

<sup>25</sup> OSORIO Y NIETO, César Augusto, *La Averiguación Previa*, 13ª ed., revisada, corregida y actualizada, Porrúa, México, 2002, p. 4.

- **Flagrancia en *strictu sensu*:** Se presenta cuando se le detiene al momento de cometer el delito.
- **Cuasi flagrancia:** Se presenta cuando se le detiene al perseguirlo material e inmediatamente después de cometer el delito.
- **Equiparación a la flagrancia:** Se presenta cuando se detiene a la persona inmediatamente después de cometer el delito, al ser señalada por la víctima, un testigo presencial o quién hubiere intervenido con ella en la comisión del delito. También se considera equiparación a la flagrancia cuando se encuentren objetos o indicios que hagan presumir fundadamente su participación en el delito. En este caso, la autoridad cuenta con un plazo de cuarenta y ocho horas para detenerlo.

Una persona también puede ser detenida por caso urgente. Cuando el Ministerio Público tenga conocimiento de la posible comisión de un delito grave podrá ordenar por escrito, bajo su más estricta responsabilidad, la detención del presunto responsable, siempre que exista riesgo fundado de que pueda sustraerse a la acción de la justicia y por razón de la hora, lugar o cualquier otra circunstancia, no pueda ocurrir ante la autoridad judicial para solicitar la orden de aprehensión.<sup>26</sup>

Cuando la averiguación previa se lleve con detenido, el Representante Social tiene un tiempo limitado para recabar los indicios necesarios para acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad; con esto se busca evitar, en la medida de lo posible, la coacción ejercida para obtener una confesión, mediante tortura física, psicológica o cualquier otro medio de presión.

Este plazo, establecido en el artículo 16 de la Ley Suprema, es de cuarenta y ocho horas, pudiendo duplicarse en caso de delincuencia organizada, contadas a partir de la puesta a disposición del indiciado. Durante

---

<sup>26</sup> Artículo 193 BIS del Código Federal de Procedimientos Penales.

este lapso, se deberán realizar las diligencias necesarias para la investigación de los hechos, en busca de acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado. Es necesario también que se le tome su declaración ministerial sobre los hechos que se le imputen, la cual carecerá de valor probatorio si el inculpado no cuenta con la asistencia de un Licenciado en Derecho.

Cuando el delito por el que se siga la averiguación previa no sea grave, el imputado tendrá derecho a solicitar su libertad provisional. El artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales dispone los delitos considerados graves por afectar considerablemente valores fundamentales de la sociedad. El delito genérico de Defraudación Fiscal es grave cuando el monto de lo defraudado sea mayor a cierta cantidad, como veremos en el siguiente capítulo.

Si el Ministerio Público considera que existen pruebas suficientes para acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado ejercitará la acción penal en su contra y lo remitirá, junto con las constancias de la averiguación previa, al Juez de Distrito competente.

La averiguación previa sin detenido inicia cuando una persona hace del conocimiento del Representante Social la posible comisión de un delito, para que efectúe las investigaciones correspondientes. En tal caso, si bien no existe un plazo específico para la realización de diligencias tendientes a recabar los indicios necesarios para ejercitar acción penal, sí está limitado por la prescripción del delito. La prescripción es una figura jurídica que extingue la responsabilidad penal de una persona por el simple paso del tiempo. El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación establece que los delitos fiscales prescriben en un plazo igual al término medio aritmético de la pena establecida, sin que en ningún caso sea menor a cinco años.

De no encontrar indicios suficientes, deberá decretar la reserva de la Averiguación Previa y suspender la investigación hasta obtener nuevos datos.

## 2.2. Requisitos de Procedibilidad

El Doctor Barragán Salvatierra refiere que son “...condiciones que legalmente deben satisfacerse para que se pueda proceder en contra de quien ha cometido un hecho delictuoso, y que sin que se dieran estas condiciones, el Ministerio Público al haber realizado la averiguación previa y haber ejercitado la acción penal, no sería factible el desarrollo normal del procedimiento.”<sup>27</sup>

Estas condiciones que deben satisfacerse son la denuncia o la querrela, tal como lo establece el tercer párrafo del artículo 16 Constitucional:

*“No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda **denuncia o querrela** de un hecho que la ley señale como delito, sancionado con pena privativa de libertad y obren datos que establezcan que se ha cometido ese hecho y que exista la probabilidad de que el indicado lo cometió o participó en su comisión.”*

Por su conducto se hace del conocimiento del Representante Social la posible comisión de un delito, facultándolo para realizar las investigaciones correspondientes y, en su caso, consignar al responsable del mismo. Además de los requisitos establecidos constitucionalmente, el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales permite que en vez de la querrela se formule un acto equivalente previsto en la Ley; por ejemplo, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación permite la formulación de la declaratoria de perjuicio, aunque ésta figura no es aplicable al delito de Defraudación Fiscal.

### 2.2.1. La Denuncia

Podemos decir que es “...la transmisión de un conocimiento sobre determinado hecho con apariencia delictuosa, que cualquier persona hace (o debe hacer) a la autoridad competente.”<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> BARRAGÁN SALVATIERRA, Carlos, Derecho Procesal Penal, 3ª ed., McGraw-Hill, México, 2001, p. 304.

<sup>28</sup> GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y ADATO GREEN, Victoria, Prontuario del Proceso Penal Mexicano, 10ª ed., Porrúa, México, 2002, p. 34.

De lo anterior se infiere que por su conducto se informa a la autoridad competente, en este caso, la Procuraduría General de la República, por conducto del Ministerio Público de la Federación, la posible comisión de un hecho delictivo y puede ser realizada por cualquier persona.

Las averiguaciones previas que se inician por denuncia versan sobre delitos que afectan los intereses de la sociedad en general, por lo que son perseguibles de oficio. Para identificarlos, basta saber que son aquellos que no contienen, en su descripción típica, la manifestación expresa de ser perseguibles por querrela.

#### **2.2.1.1. Elementos de la Denuncia**

Se puede formular verbalmente o por escrito, siempre de manera pacífica y respetuosa. Las manifestaciones se realizan bajo protesta de decir verdad. Cuando se realice verbalmente, el funcionario que la reciba hará constar las declaraciones en un acta.

El denunciante debe describir claramente los hechos que podrían ser constitutivos de delito, limitándose a referirlos sin realizar la calificación jurídica del delito de que se trate, es decir, no puede manifestar que fue víctima de tal o cual delito.

Debe señalar el nombre de los probables responsables o su descripción física, incluyendo la mayor cantidad de datos que hagan posible su identificación, tales como compleción, estatura, color de piel, cabello, ojos, señas particulares o cualquier otro que lleve a su detención.

Cuando no se cumpla con alguno de estos requisitos, el funcionario que la reciba prevendrá al denunciante para que la modifique ajustándose a ellos. También debe informar al denunciante la trascendencia jurídica de la denuncia, las penas en que incurre quien declara falsamente ante las autoridades y las modalidades del procedimiento para los delitos perseguibles de oficio, dejando constancia en el acta.

Deberá contener al final la firma o huella digital del denunciante y domicilio del mismo, además de que el funcionario que la reciba deberá verificar su identidad.

La denuncia no podrá ser formulada por conducto de apoderado jurídico, con excepción de las personas morales, en cuyo caso podrá formularla un apoderado general para pleitos y cobranzas. Este aspecto podría parecer ocioso, puesto que la denuncia la puede formular cualquier persona; sin embargo, a nuestra consideración se refiere a que, en caso de ocurrir que una persona pretenda formular una denuncia por conducto de apoderado jurídico, será éste el denunciante y no el mandante.

### **2.2.2. La Querella**

Es una expresión de voluntad que realiza la víctima u ofendido de un delito, que únicamente afecte sus intereses, ante el Ministerio Público, manifestando su deseo de que se investigue y sancione a los posibles responsables de un delito cometido en su perjuicio.

A diferencia de la denuncia, la querella únicamente la puede formular la víctima u ofendido, por tratarse de delitos que sólo afectan sus intereses particulares. Son perseguibles por querella todos aquellos delitos que expresamente lo señalen, ya sea en el Código Penal Federal u otras Leyes.<sup>29</sup>

Los delitos perseguibles por querella admiten perdón por parte del ofendido. El perdón extingue la acción penal y tiene los mismos efectos que una sentencia absolutoria, siempre que se otorgue ante el Ministerio Público antes de que éste la haya ejercitado, o ante el Juez, si no se ha dictado la sentencia de segunda instancia, es decir, la sentencia de apelación. El perdón otorgado no es revocable.

---

<sup>29</sup> Artículo 114 del Código Federal de Procedimientos Penales.

### **2.2.2.1. Elementos de la Querella**

Para formularla se requieren, en esencia, los mismos requisitos que mencionamos para la denuncia, por lo que para evitar repeticiones innecesarias únicamente señalaremos sus elementos particulares, en el entendido de que los requisitos señalados para la denuncia deben ser observados forzosamente, por lo que nos remitimos a la parte conducente.

A causa de que únicamente la víctima u ofendido puede formular la querella, el funcionario que la reciba deberá verificar la identidad del querellante y la legitimación que tiene para realizarla.

En caso de las personas morales, es necesario que el apoderado tenga un poder general para pleitos y cobranzas con cláusula especial para formular querellas, sin que sea necesario que exista acuerdo o ratificación del Consejo de Administración o de la Asamblea de Socios o Accionistas, ni poder especial para el caso determinado o instrucciones concretas del mandante.

Refiriéndonos específicamente al delito de Defraudación Fiscal, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien está facultada para formular la querella correspondiente. El servidor público que la formule deberá adjuntar copia simple del nombramiento que acredite su personalidad y facultad para querellarse, así como copia simple de su identificación. Además deberá acudir posteriormente ante el Ministerio Público para ratificarla.

El Reglamento Interior de la referida dependencia únicamente faculta para formular querella a las siguientes autoridades: la Procuraduría Fiscal de la Federación a través de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones<sup>30</sup>, la Dirección General de Delitos Fiscales<sup>31</sup> y la Dirección de

---

<sup>30</sup> Artículo 10, Fracción XXVI, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

<sup>31</sup> Artículo 82 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Defraudación Fiscal<sup>32</sup>, mientras que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal puede poner a consideración de la unidad administrativa competente los asuntos en los que se debe formular la querrela correspondiente.<sup>33</sup>

Estas autoridades también están facultadas para formular la abstención de la querrela cuando exista impedimento legal o material para ello. Por su parte, el Procurador Fiscal de la Federación únicamente está facultado para formular la abstención, no así la querrela.

Al formular la querrela se debe presentar, siempre que sea posible, la cuantificación del daño o perjuicio sufrido o que pudo sufrir la Hacienda Pública, la cual únicamente surtirá efectos en el procedimiento penal para conceder la libertad provisional bajo caución al inculpado.

Para fijar el monto de la caución, se debe incluir la cuantificación del perjuicio y las contribuciones adeudadas, incluyendo la actualización y recargos que hubiesen determinado las autoridades a la fecha que se promueva la libertad provisional. Cabe señalar que el monto de la caución no sustituye la garantía del interés fiscal.

En el caso de que el inculpado haya pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la autoridad tributaria, el Juez podrá, a solicitud de la misma, reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan razones que lo justifiquen.

### **2.2.3. La Declaratoria de Perjuicio**

Es un requisito equivalente a la querrela, establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación para los delitos de contrabando y apoderamiento de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado. El precepto legal

---

<sup>32</sup> Artículo 82-A, Fracción II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

<sup>33</sup> Artículo 23, Fracción IV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.



en comento establece que para proceder penalmente por estos delitos se requiere que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previamente:

*“II. **Declare** que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.*

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

Respecto al delito de contrabando se debe señalar que son diferentes la *declaratoria de perjuicio*, contenida en la fracción II, y la *declaratoria* simple a que se refiere la fracción III. La diferencia radica en el tipo de mercancía de que se trate; en el primer supuesto el delito se produce, en general, por la omisión en el pago de las contribuciones o cuotas por parte del contribuyente, por lo que el perjuicio causado repercute en el interés fiscal; mientras que en el segundo supuesto, la importación de las mercancías a las que se refiere está condicionada a la existencia de un permiso expedido por autoridad competente, por lo que la afectación no se causa por la simple omisión del pago de contribuciones o cuotas, sino porque se trata de mercancías que, por diversos intereses generales de la sociedad, deben restringirse en beneficio de áreas estratégicas de producción y empleo.

En el caso de las mercancías cuya importación o exportación está definitivamente prohibida no existe la posibilidad de cubrir el pago de impuestos o cuotas, puesto que la restricción es absoluta por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente o los relativos a normas oficiales mexicanas, entre otros, por lo que esta declaratoria no se refiere a un perjuicio económico.

Las reglas del perdón para los delitos de querrela son aplicables también para los delitos perseguibles por declaratoria de perjuicio, siendo suficiente la manifestación de quien esté autorizado para ello, en el sentido de que el interés afectado ha sido satisfecho, para sobreseer el proceso.

### **2.2.3.1. Elementos de la Declaratoria de Perjuicio**

De forma general, reúne los requisitos de la querrela formulada por Hacienda, por la posible comisión de un delito fiscal, por lo que en obvio de repeticiones innecesarias nos remitimos a la parte conducente.

Al igual que en el caso de la querrela, tratándose de delitos no graves, la Dependencia Fiscal debe realizar la cuantificación del daño o perjuicio que haya sufrido, o podido sufrir, la cual sólo surtirá efectos en el procedimiento penal para conceder la libertad provisional.

Al señalarse expresamente que se debe declarar que el Fisco “*ha sufrido o pudo sufrir perjuicio*”, el legislador estableció que también se sancione el delito en grado de tentativa. La tentativa se presenta cuando, por causas ajenas a la voluntad del agente, el resultado buscado no se produce. En otras palabras, existe ejecución, mas no realización total del delito ni obtención del resultado esperado.

### **2.3. La Preinstrucción**

Cuando el agente del Ministerio Público de la Federación tenga por acreditado el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado, ejercitará la acción penal en su contra, iniciando con ello la etapa de preinstrucción. Para tal efecto, elaborará un pliego de consignación donde señalará los delitos e hipótesis por los que se seguirá el proceso, las pruebas en las que basó su decisión y enviará al Juez competente las constancias de la averiguación previa, en su caso, poniendo a su disposición al detenido.

En este caso, el Juez procederá inmediatamente a determinar si la detención fue apegada a la Constitución Federal o no, ratificándola si la considera ajustada a Derecho o decretando la libertad con reservas de Ley cuando no se hayan observado las formalidades legales, tal como lo dispone el artículo 134 del Código Federal de Procedimientos Penales.

En caso de que la consignación de la averiguación previa se realice sin detenido, el Representante Social solicitará al Juez que gire una orden de aprehensión, presentación o comparecencia en contra del imputado. Ordenará su aprehensión cuando el delito tenga prevista pena privativa de libertad, mientras que cuando prevenga pena no privativa o contemple pena alternativa librará orden de comparecencia.

Por otra parte, si el indiciado obtuvo su libertad en la etapa de averiguación previa, fue prevenido por el Representante Social para comparecer cuando sea necesario, por lo que el Juez podrá ordenar su presentación. En caso de no comparecer cuando se le requiera, sin que medie justa causa debidamente comprobada, se ordenará su aprehensión y se hará efectiva la garantía otorgada al solicitar la libertad provisional, tal como lo dispone el artículo 135 del Código Procesal Penal Federal.

Una vez realizada la solicitud de la orden de aprehensión, el Juez tiene veinticuatro horas para resolverla si se trata de delito grave, o diez días en caso de delitos no graves. Girada la orden, se suspenderá el proceso hasta que la misma se ejecute.

Al momento de recibir la averiguación previa, el Juez *“...debe dictar el auto de radicación y practicar todas aquellas diligencias necesarias para la comprobación del delito y la designación de las personas que sean responsables del mismo, a fin de saber el grado de culpabilidad que les corresponde y dictar contra ellos la pena que marca la ley.”*<sup>34</sup>

El auto de radicación es el primer acuerdo que se dictará en la causa penal, y en él se tendrá por recibida la averiguación previa y se iniciará la primera instancia del proceso. En caso de que la consignación haya sido hecha con detenido, se hará constar la fecha y hora en que lo pusieron a su disposición, comenzando a correr desde ese momento el plazo constitucional

---

<sup>34</sup> MALVÁEZ CONTRERAS, Jorge, Derecho Procesal Penal, Porrúa, México, 2003, p. 57.

de setenta y dos horas que tiene el Juez para resolver la situación jurídica del imputado.

Dentro de las primeras cuarenta y ocho horas de dicho plazo, se le deberá tomar al presunto responsable su declaración preparatoria, la cual abarcará, entre otras cosas, *“...la información al imputado sobre los hechos que se le atribuyen y las personas que lo incriminan, la notificación al mismo imputado acerca de sus derechos, la designación de defensor, el interrogatorio, las respuestas del sujeto y acaso también -como extensión de la diligencia- los careos con los testigos de cargo que hubiesen declarado y se hallen presentes.”*<sup>35</sup>

Estos son garantías individuales establecidas por la Constitución a favor del imputado, quien puede negarse a rendir su declaración si así lo desea. El silencio del imputado no podrá obrar en su contra.

Si el imputado o su defensor lo solicitan, se podrá duplicar el plazo de setenta y dos horas para permitirle aportar pruebas que acrediten su inocencia. La solicitud de duplicidad se deberá presentar por escrito al momento de rendir su declaración preparatoria o dentro de las tres horas siguientes.

Al concluir el plazo señalado se deberá dictar el auto de plazo constitucional, debiendo haberse tomado ya la declaración preparatoria del inculcado o bien hecho constar que se negó a declarar.

### **2.3.1. El auto de Plazo Constitucional**

Es una resolución emitida por el Juez, que da fin a la etapa de preinstrucción. Su finalidad es determinar la situación jurídica del indiciado, en base a las pruebas ofrecidas por las partes.

---

<sup>35</sup> GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, Proceso Penal y Derechos Humanos, Porrúa, México, 1992, pp. 81 y 82.

Para determinar la situación jurídica el Juez puede resolver en diversos sentidos. Si no existen elementos suficientes para acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad, le dejará en libertad por falta de elementos para procesar. Por otra parte, aun cuando se acredite el cuerpo del delito, pero no la probable responsabilidad del imputado, deberá decretar la no sujeción a proceso, dejando en libertad al imputado, con las reservas de Ley.

Por el contrario, si considera que se debe seguir el proceso dictará auto de formal prisión cuando el delito contemple pena privativa de libertad, o de sujeción a proceso si establece pena no privativa de libertad o alternativa. En este último supuesto, el imputado seguirá en libertad mientras el proceso se lleva a cabo.

Para ello, se deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 161 del Código Federal de Procedimientos Penales: 1) Que se haya tomado la declaración preparatoria del inculpado o hecho constar que se negó a declarar; 2) Que esté comprobado el cuerpo del delito que contemple pena privativa de libertad; 3) Que esté demostrada la probable responsabilidad del inculpado y; 4) Que no esté plenamente comprobada a favor del inculpado alguna circunstancia eximente de responsabilidad o que extinga la acción penal.

#### **2.4. La Instrucción**

Inicia con el auto de formal prisión o de sujeción a proceso, y su objetivo principal es ofrecer y desahogar los medios de prueba que las partes estimen convenientes para acreditar sus pretensiones, y resolver si el inculpado es, o no, responsable de los delitos que se le imputan. Contempla dos formas de tramitación distintas, el procedimiento ordinario y el procedimiento sumario, variando en razón al tiempo de tramitación.

El procedimiento ordinario deberá terminarse en diez meses cuando se haya dictado auto de formal prisión y el delito contemple pena mayor a dos

años de prisión, o en tres meses, cuando la pena sea menor a dos años o bien cuando se hubiere dictado auto de sujeción a proceso. Estos plazos se contarán a partir de la fecha del auto de formal prisión o de sujeción a proceso.<sup>36</sup>

Por su parte, el procedimiento sumario es más breve, se tramitará cuando exista una confesión rendida ante el Juez, o bien ante el Ministerio Público ratificada ante el Juez y el delito de que se trate no exceda el término medio aritmético de cinco años de pena. Este procedimiento se resolverá en quince días cuando la pena no exceda los dos años de prisión o en treinta días cuando el delito contemple pena mayor a dos años y haya sido cometido en flagrancia.

Existe además un procedimiento denominado sumarísimo, que se tramita cuando las partes no tienen más pruebas que desahogar, con excepción a las referentes a la individualización de la pena, y se conforman con el auto de formal prisión. En este caso, el Juez dictará la sentencia sin llevar a cabo la instrucción.

#### **2.4.1. Las Pruebas**

Durante la instrucción, las partes tienen el derecho de aportar todas las pruebas tendientes a demostrar sus pretensiones. Su desahogo se llevará a cabo en una o varias audiencias, la primera de las cuales será de ofrecimiento de pruebas.

El extinto Maestro Guillermo Colín Sánchez definía la prueba en materia penal como *“...todo medio factible de ser utilizado para el conocimiento de la verdad histórica y la personalidad del presunto delincuente, y bajo esa base definir la pretensión punitiva estatal.”*<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Artículo 147 del Código Federal de Procedimientos Penales.

<sup>37</sup> COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, 19ª ed., corregida, aumentada y puesta al día, quinta reimpresión, Porrúa, México, 2005, p. 407.

Dicho de otra forma, se puede ofrecer cualquier tipo de prueba, siempre que esté relacionada con los hechos controvertidos y no sea contraria al Derecho, la moral y las buenas costumbres.

El Código Procesal Penal Federal de manera enunciativa, mas no limitativa, reconoce los siguientes medios de prueba:

**Confesión:** Es la declaración voluntaria hecha por el imputado mayor de 18 años, en pleno uso de sus facultades mentales, ante el Ministerio Público o el Juez, sobre los hechos materia de la imputación. Esta prueba se admitirá en cualquier estado del procedimiento, hasta antes de dictar sentencia definitiva.

**Inspección:** Es una investigación que hace la autoridad en el lugar de la detención o del hecho. Se efectúa por el agente policial responsable quien, previa autorización del Ministerio Público, inspecciona los lugares seleccionados, recogiendo y resguardando los objetos relacionados con el delito. Deberá elaborar un acta de la diligencia, en la que describirá el estado de las cosas y personas, las evidencias recolectadas, los objetos asegurados y las medidas adoptadas para su resguardo y entrega al Representante Social.

**Pericial:** Cuando se requieran conocimientos especiales en una rama determinada para llegar al conocimiento de los hechos, se solicitará la opinión de un técnico o especialista, quien deberá emitir un dictamen conteniendo su parecer, incluyendo los razonamientos técnicos o prácticos que lo llevaron a ello. Como ejemplo de prueba pericial en materia penal podríamos señalar la balística.

**Testimonial:** Es una exposición de los hechos relacionados con el delito que realiza una persona, denominada testigo, la cual los presencié directamente, conociéndolos a través de sus sentidos.

**Confrontación:** Esta prueba es exclusiva del proceso penal. Cuando el denunciante o querellante no puede dar el nombre, apellido, domicilio y demás datos de identificación del delincuente, pero expresa que podría identificarlo si se le presentase, se ordena esta prueba como medio complementario de su declaración, con la finalidad de despejar la duda e identificar al sujeto a quien se aludió en la misma.

**Careo:** Existen dos tipos de careo, constitucional y procesal. El careo constitucional es una garantía a favor del inculpado que lo solicite, por sí o por su defensor, permitiéndole conocer a las personas que declaran en su contra y formularles las preguntas que estime convenientes, con el fin de hacerles caer en contradicciones que demuestren falsedad en sus declaraciones. Por otra parte, el careo procesal, establecido en el artículo 265 del Código Federal de Procedimientos Penales, se realizará cuando existan contradicciones sustanciales en las declaraciones de dos personas, y podrá repetirse cuando el Juez lo estime oportuno.

**Documental:** Las partes pueden ofrecer documentos, tanto públicos como privados, para acreditar sus pretensiones. Los primeros son expedidos por una autoridad en ejercicio de sus funciones y tendrán pleno valor probatorio mientras que los segundos son aquéllos que no reúnen estas características. La prueba documental se podrá ofrecer hasta un día antes de la citación para la audiencia de vista.

**Comunicaciones privadas entre particulares:** Se podrán aportar voluntariamente dentro de la averiguación previa o el procedimiento penal, únicamente cuando hayan sido obtenidas directamente por alguno de los participantes; de lo contrario se estaría cometiendo un delito y además carecerían de valor probatorio.

Las pruebas se ofrecerán por escrito en la primera audiencia, y deberán ser desahogadas en audiencias subsecuentes. El desahogo de las pruebas se realizará, por lo general, ante el Secretario de Acuerdos, quien



asentará las declaraciones en el acta correspondiente, mientras que los dictámenes periciales se presentarán también por escrito.

Para su valoración final, le serán presentadas al Juez las actas de las diligencias correspondientes, por lo que aun cuando se asienten con precisión las declaraciones y demás sucesos acontecidos en las mismas, el Juez no puede apreciar hechos fundamentales como las pausas, dudas, tartamudeos y lenguaje corporal, entre otros, lo que propicia un cierto desconocimiento de la verdad.

Una vez transcurrido el plazo para el cierre de la instrucción, se pondrán los autos a la vista de las partes por diez días, dándoles la oportunidad de promover las pruebas que tengan pendientes. En caso de ser admitidas, se desahogarán dentro de los quince días siguientes.

Una vez concluido lo anterior se declarará cerrada la instrucción y se pondrán los autos a disposición del Agente del Ministerio Público de la Federación para que formule sus conclusiones, en un plazo de diez días. Si el expediente excede de doscientas hojas se aumentará un día por cada cien hojas o fracción, sin que sea mayor a treinta días hábiles.

Si no presenta conclusiones, o éstas fueran no acusatorias, se le dará vista al Procurador General de la República, quien tendrá un plazo igual para presentarlas o revisarlas y, en su caso, modificarlas. De no hacerlo se considerará que se presentaron conclusiones no acusatorias y se sobreseerá el juicio, dejando en libertad al indiciado.

En caso de presentar conclusiones acusatorias, se dará vista al acusado con ellas para que les dé contestación y formule sus propias conclusiones en un plazo de diez días. En caso de no presentarlas se le tendrán por formuladas conclusiones de inculpabilidad.

Concluidos los plazos anteriormente señalados, se citará a las partes a una audiencia de vista, que se celebrará cinco días después. En ella se podrá

interrogar al acusado y repetir las diligencias probatorias que el Juez estime convenientes, siempre que sea posible, y se dará lectura a las constancias que las partes señalen, con lo que se declarará visto el proceso y se dictará la sentencia correspondiente.

#### **2.4.2. La Sentencia**

Una vez declarado visto el proceso, el Juez deberá analizar en conciencia las pruebas, en busca de la verdad histórica de los hechos mediante el enlace lógico y natural, más o menos necesario, que exista entre la verdad conocida y la que se busca, para dictar la sentencia que en Derecho corresponda.

Se puede definir a la sentencia como “...*la resolución que pronuncia el juez o tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto o controversia, lo que significa la terminación normal del proceso.*”<sup>38</sup>

Por su conducto, el Juez da fin al conflicto resolviendo el fondo del asunto, ya sea absolviendo o condenando al procesado, en cuyo caso impondrá las sanciones que estime convenientes.

Para condenar y sancionar al imputado es necesario que se acredite fehacientemente el cuerpo del delito, así como la probable responsabilidad del imputado. En caso contrario deberá ser absuelto y puesto en inmediata libertad. Es conveniente señalar que en caso de duda se aplicará el principio general de Derecho *in dubio pro reo*, esto es, en caso de duda se favorecerá al imputado.

En el caso de condena, la sentencia deberá señalar claramente las sanciones a las que se hizo acreedor y las modalidades en que habrán de cumplirse.

---

<sup>38</sup> DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Tomo P-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, edición histórica, Porrúa, México, 1999, p. 3438.

La sentencia puede ser recurrida por cualquiera de las partes que se considere agraviada, mediante el recurso de apelación, el cual será resuelto por el superior jerárquico, quien puede confirmar, modificar o revocar la resolución impugnada, siendo ésta la llamada segunda instancia. En la etapa de apelación las partes no pueden ofrecer nuevas pruebas, puesto que el superior jerárquico únicamente valorará si la actuación del Juez de Distrito fue ajustada a Derecho.

## **2.5. El Juicio Acusatorio**

Debido a las injusticias y prácticas ocultas en la procuración, impartición y ejecución de la justicia, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* del 18 de junio del 2008 una Reforma Constitucional al Sistema de Seguridad y Justicia, que tiene por objeto sustituir el sistema inquisitivo mixto por un sistema acusatorio, adversarial y oral.

Dado que a la fecha no se han realizado las reformas necesarias para introducir dicho sistema en Materia Federal, ejemplificativamente emplearemos el sistema penal del Estado de México, por considerarlo adecuado para tal fin.

La denominación de acusatorio implica que la carga de la prueba corresponde a quien sostenga la acusación, es decir, deberá acreditar plenamente el hecho ilícito y la participación de las personas a quienes se les impute. La acusación será el eje sobre el que girarán las posibles consecuencias del juicio, tales como los delitos por los que se seguirá y la pena a imponer; por su parte, al ser adversarial, la contienda se dirimirá entre las partes en completa igualdad procesal, eliminando las ventajas del Órgano acusador tales como la prueba tasada. Por último, evidentemente la oralidad se refiere a que las pretensiones, argumentaciones y pruebas presentadas por las partes se realizarán verbalmente. Esto no significa que se elimine completamente la parte escrita del proceso, puesto que algunas solicitudes

deberán ser elaboradas de esa forma. La acusación y la sentencia siempre deberán asentarse por escrito.

Para instaurar este sistema se establecieron los principios de oralidad, publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación en el procedimiento. En resumen, podemos entenderlos en el sentido de que las audiencias se llevarán a cabo oralmente y serán abiertas al público en general, con excepción de los casos expresamente previstos en la Ley, mientras que el principio de contradicción implica que las partes pueden controvertir los hechos, pruebas, fundamentos jurídicos y argumentaciones de su contraparte, así como también interrogar y conainterrogar a los peritos, testigos y demás intervinientes.

Los principios de concentración, continuidad e inmediación están íntimamente ligados, y significan que todos los actos del juicio se llevarán a cabo ante la presencia del Juez y las demás partes, es decir, *concentrados*, de forma continua y sin interrupciones.<sup>39</sup>

Se elevó a rango constitucional el principio de proporcionalidad de la pena, en virtud de que el artículo 22 de la Ley Suprema establece que “*Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado*”, eliminando la práctica, muy común, de incrementar irracionalmente las penas para aparentar mano dura.

Debido a lo sustancial de la reforma se estableció, en su artículo octavo transitorio, que deberá ser implementada dentro del plazo de ocho años, tanto en las Entidades Federativas como en la Federación. Esto, para darles un tiempo razonable para reformar o elaborar códigos y adecuarlos al proceso penal acusatorio, que se compondrá de tres etapas: investigación, etapa intermedia y etapa del Juicio Oral.

---

<sup>39</sup> Vid. CASANUEVA REGUART, Sergio E., *Juicio Oral*, “Teoría y Práctica”, 3ª ed., Porrúa, México, 2008, pp. 77 a 88.

## 2.6. La Etapa de Investigación

El proceso penal comenzará con la etapa de investigación, que cuenta con menos formalismos, lo que “...podría redundar en una mayor efectividad de la investigación y, al mismo tiempo, hacer efectivo el derecho a la defensa.”<sup>40</sup>

El objeto de esta etapa es determinar si existe fundamento para iniciar un proceso penal. Estará a cargo del Ministerio Público, auxiliado por la Policía Investigadora y al igual que en el sistema inquisitivo se iniciará con una denuncia o querrela de un hecho posiblemente constitutivo de delito. La investigación no requerirá formalismos y únicamente servirá para acreditar la comisión del hecho ilícito y la probable participación del indiciado.<sup>41</sup>

La denuncia o querrela se podrá formular verbalmente, por escrito o por cualquier otro medio idóneo y deberá contener los datos de identificación del denunciante, su domicilio y la narración de los hechos posiblemente delictivos, indicando los datos o descripción de quienes lo hayan cometido, presenciado o tengan noticia de él.

Cuando la denuncia se formule verbalmente, se elaborará un acta que será firmada por el servidor público que la recabe y por el denunciante, en caso de que se formule por otro medio idóneo, se deberán adoptar las medidas necesarias para verificar la identidad del segundo de ellos. Cuando peligre la vida o seguridad del denunciante o sus familiares, se reservará su identidad.

La querrela, por su parte, deberá contener los mismos requisitos que la denuncia, con la salvedad de que únicamente la podrá formular la víctima u ofendido, o sus representantes, manifestando expresa o tácitamente su

---

<sup>40</sup> NATARÉN NANDAYAPA, Carlos F. y RAMÍREZ SAAVEDRA, Beatriz E., Litigación Oral y Práctica Forense Penal, Oxford University Press, México, 2009, p. 59.

<sup>41</sup> En el nuevo sistema estos términos sustituyen al cuerpo del delito y la probable responsabilidad.

voluntad de que se realice la investigación y, en su caso, se ejercite la acción penal en contra de los responsables.

Si se acredita el hecho delictivo y es probable la participación del imputado en su comisión, el Ministerio Público ejercerá la acción penal en su contra. Sin embargo, en el nuevo sistema ya no tendrá el monopolio de la acción penal, toda vez que se instauró la figura de la acción penal privada, donde los particulares podrán ejercerla directamente ante el Juez de Control, sin necesidad de acudir ante el Representante Social, cuando se trate de delitos tales como injurias, difamación, enriquecimiento ilícito perseguible por querrela y fraude cuando el monto no exceda cierto límite, entre otros.

Se conservarán las figuras jurídicas de flagrancia y caso urgente. En estos casos, una vez realizada la detención, se presentará al imputado ante el Juez de Garantías para la celebración de una audiencia de control de la detención. En ella, el Representante Social expondrá las circunstancias en que se detuvo al imputado y se les escuchará a él y a su defensor para resolver si fue ajustada a Derecho. De encontrarse irregularidades que conlleven violaciones a garantías individuales, el Juez de Control deberá dejar en inmediata libertad al imputado, con las reservas de Ley; si la detención fue legal se procederá a la formulación de la imputación, la cual es realizada por el Ministerio Público. Una vez realizada, se podrá solicitar su vinculación a proceso y la aplicación de medidas cautelares, todo dentro de la misma audiencia o en las subsecuentes.

Si la investigación se llevó a cabo sin detenido, el Órgano Investigador solicitará al Juez que gire orden de aprehensión o comparecencia contra el indiciado, siempre que existan elementos que acrediten la comisión del hecho ilícito y resulte probable su participación en el mismo. Una vez ejecutada la orden, se llevará a cabo la audiencia de formulación de la imputación.

La imputación es el acto procesal por medio del cual el Ministerio Público le comunica al indiciado, en presencia del Juez, que se está

realizando una investigación en su contra por la probable comisión de uno o más delitos. En esta audiencia, el Juez verificará que se hayan informado al imputado sus derechos fundamentales y le permitirá al Representante Social que exponga las circunstancias del delito, entre ellas, fecha, lugar y modo de comisión, así como también le informará el nombre de su acusador.

Una vez formulada la imputación, se le preguntará al acusado si la entiende y se le permitirá declarar si así lo desea. Una vez asentada la declaración, o manifestado su deseo de no declarar, se resolverán las demás peticiones de las partes, pudiendo el Ministerio Público solicitar la vinculación a proceso y la aplicación de medidas cautelares. Si no se resolvió la vinculación a proceso, el Juez deberá señalar fecha para la celebración de dicha audiencia dentro del plazo constitucional.

Si el Juez ya cuenta con la solicitud de vinculación del Representante Social, la formulación de la imputación y la declaración del imputado, o en su caso la manifestación de su deseo de no declarar, podrá decretar su vinculación a proceso, siempre que existan datos en la investigación que acrediten la comisión del ilícito y sea probable la participación del imputado.

El plazo para dictar el auto de vinculación a proceso es de setenta y dos horas contadas a partir de la detención del indicado, plazo que podrá duplicarse a solicitud del mismo o su defensor.

El Juez de Control deberá fijar un plazo específico al Ministerio Público para cerrar la investigación, atendiendo a la naturaleza de los hechos atribuidos y su complejidad, sin que pueda excederse de dicho plazo, que no podrá ser mayor a dos meses cuando el delito merezca pena de dos años de prisión o menos, o de seis meses si la pena es mayor.

Una vez cerrada la investigación, el referido Representante del Poder Ejecutivo tendrá un plazo de diez días para solicitar el sobreseimiento de la

causa, pedir la suspensión del proceso o formular la acusación, en cuyo caso se dará inicio a la etapa intermedia del juicio oral.

### **2.6.1. El Juez de Garantías o de Control**

Todas las audiencias de las etapas de investigación e intermedia se tramitarán ante un Juez de Garantías, también llamado Juez de Control.

Sergio Casanueva Reguart lo define como un tribunal unipersonal encargado de *“...asegurar que no se vulneren los derechos de los intervinientes en el procedimiento, incluidas las víctimas u ofendidos, testigos e indiciados.”*<sup>42</sup>

Como podemos observar en esta definición, su principal objetivo es velar por el debido cumplimiento de las garantías individuales de los imputados, víctima, ofendido, testigos, peritos y demás partes en el proceso, así como resolver las peticiones de las partes durante estas etapas.

Entre sus principales funciones tenemos: verificar la legalidad de las detenciones, resolver las peticiones de las partes, ordenar medidas cautelares, girar órdenes de aprehensión o comparecencia y, en general, resolver todas las cuestiones derivadas de dichas etapas, entre ellas, los mecanismos alternos para la solución de controversias.

### **2.6.2. Mecanismos Alternos de Solución de Controversias**

Para reducir la enorme sobrecarga del sistema penal, se establecieron mecanismos que permiten dar una solución rápida a la mayoría de las controversias sin necesidad de llegar a la etapa de juicio, realizando una selección racional de los asuntos que pueden resolverse benéficamente para todas las partes sin necesidad de llevar a cabo todo el procedimiento.

Entre estos mecanismos, los acuerdos reparatorios son pactos entre la víctima u ofendido y el imputado, que traen como resultado la solución del

---

<sup>42</sup> CASANUEVA REGUART, Sergio E., *Op. Cit.*, p. 89.



conflicto. Son procedentes en delitos culposos en los que proceda el perdón del ofendido, delitos patrimoniales cometidos sin violencia y aquellos que tengan señalada una pena cuyo término medio aritmético no exceda de cinco años. Se podrán solicitar hasta antes del auto de apertura de Juicio Oral.

Los criterios de oportunidad son otra forma de terminar anticipadamente el proceso. Si bien el Representante Social está obligado a ejercitar la acción penal cuando se cometa un delito, con el nuevo sistema tendrá la facultad de prescindir total o parcialmente de ella, en base a estos criterios, cuando el hecho delictivo sea tan insignificante que no afecte el interés público, el imputado haya impedido la ejecución del hecho o haya contribuido al esclarecimiento de la participación de otras personas en ese hecho u otro más grave, cuando el imputado haya sufrido daño psicológico grave como consecuencia del hecho, cuando la pena carezca de importancia en relación con una ya impuesta y en los demás casos que establezca la Ley.

Para emplear un criterio de oportunidad, es necesario que el daño causado haya sido reparado o se hayan acordado los términos de la reparación, otorgando garantía suficiente para cubrirlo. Su aplicación extinguirá la acción penal respecto de la persona en cuyo beneficio se dispuso.

El proceso podrá ser suspendido condicionalmente a prueba cuando el auto de vinculación a proceso haya sido dictado por el tipo de delitos que admiten acuerdos reparatorios, siempre y cuando el imputado no haya sido condenado por delito doloso, no tenga o haya tenido otro proceso suspendido a prueba y pague o garantice la reparación del daño a satisfacción de la víctima u ofendido. Podrá solicitarse hasta antes de la apertura de Juicio Oral y es necesario que no exista oposición fundada del Ministerio Público, la víctima o el ofendido.

Al ordenarse la suspensión, se establecerán condiciones que el imputado deberá cumplir, tales como residir en un sitio determinado,

frecuentar o dejar de frecuentar ciertos lugares o personas, abstenerse de consumir drogas, estupefacientes, bebidas alcohólicas o cualquier otra condición que el Juez estime conveniente. El beneficio será revocado si el imputado incumple con las condiciones impuestas, el plan de reparación del daño o es condenado por delito doloso.

La suspensión condicional del proceso a prueba podrá ser solicitada por el imputado o el Ministerio Público en cualquier momento hasta antes de acordarse la apertura del Juicio Oral. Para su trámite, se llevará a cabo una audiencia donde el imputado planteará un plan de reparación del daño causado por el delito, así como las condiciones que está dispuesto a cumplir. El plazo de suspensión del proceso a prueba no podrá ser menor de un año ni mayor a tres,

En caso de incumplimiento del imputado, el Juez de Control celebrará una audiencia para resolver si le revoca el beneficio. En caso de que esto ocurra, se continuará con la persecución penal como si no se hubiese suspendido.

Un mecanismo de aceleración es el procedimiento abreviado. Éste se tramitará a petición del Ministerio Público cuando el imputado admita el hecho que se le atribuya y consienta la aplicación de este procedimiento, siempre que no exista oposición fundada del defensor coadyuvante.

La pena que se imponga en el procedimiento abreviado no podrá ser mayor a la solicitada por el Representante del Poder Ejecutivo en la acusación, atendiendo siempre a la prevista en la Ley.

## **2.7. La Etapa Intermedia**

El objeto de esta etapa es el ofrecimiento y admisión de pruebas, así como la depuración de los hechos controvertidos que serán materia del juicio oral. Se divide en dos fases: la acusación y la audiencia de preparación de Juicio Oral.

### 2.7.1. La Acusación

Sergio Casanueva nos dice que es “...la imputación por parte del órgano de persecución penal de un hecho presuntamente ilícito, concreto y preciso, en el que se considera que la persona imputada ha intervenido en términos de hacerse acreedora a una sanción penal, que es dada a conocer antes del inicio del juicio y que no puede ser alterado durante el curso de éste.”<sup>43</sup>

Deberá ser presentada por escrito y contendrá, entre otras cosas, la individualización del imputado y su defensor, un relato de los hechos atribuidos que incluya su calificación jurídica, la mención de las circunstancias modificadoras de la responsabilidad, la autoría o participación que se atribuya al imputado, la expresión de los preceptos legales aplicables, los medios de prueba que el Ministerio Público se proponga producir en juicio, la pena solicitada, la solicitud de procedimiento abreviado cuando proceda y la acción para obtener la reparación del daño.

Una vez formulada la acusación, el Juez ordenará su notificación a las partes y las citará para la audiencia intermedia o de preparación de juicio oral, que se llevará a cabo después de veinte y antes de treinta días, entregándoles copia de la acusación y comunicándoles que pueden consultar los antecedentes de la investigación en el Juzgado.

A la víctima u ofendido se le permitirá formular acusación coadyuvante o señalar los vicios formales del escrito de acusación para requerir su corrección. Además podrán ofrecer pruebas y solicitar el pago de la reparación del daño, cuantificando su monto.

Por su parte, al acusado se le permitirá señalar los vicios de la acusación, solicitar su corrección, deducir excepciones, oponer argumentos de defensa, ofrecer pruebas y solicitar la suspensión del procedimiento a

---

<sup>43</sup> *Ibidem*, p.111.

prueba o el procedimiento abreviado. Esto lo podrá hacer por escrito antes de la audiencia o verbalmente, al inicio de la misma.

### **2.7.2. La Audiencia de Preparación de Juicio Oral**

Será dirigida por el Juez de Garantías y se desarrollará oralmente, sin permitir la presentación de escrito alguno. Al inicio, se concederá el uso de la voz a las partes para que expongan sucintamente la acusación, acusación coadyuvante y contestación, respectivamente. Si el acusado o su defensor no presentaron contestación por escrito se les permitirá hacerlo verbalmente.

Será requisito para la validez de la audiencia que esté presente el Juez, así como el Ministerio Público, el acusado y su defensor. La ausencia del Representante Social deberá ser subsanada inmediatamente por el Juez, mientras que si es el defensor quien no comparece, declarará el abandono de la defensa, designará un defensor público para el acusado y suspenderá la audiencia por un plazo razonable, para permitirle instruirse de los autos.

En caso de que el Juez encuentre vicios formales en la acusación, podrá ordenar su subsanación sin suspender la audiencia, de oficio o a petición de parte; de ser necesario, podrá suspender la audiencia por un plazo no mayor a tres días.

Para evitar la necesidad de llegar a Juicio, el Juez exhortará a las partes a la conciliación de los intereses y en caso necesario resolverá lo procedente.

Antes de pasar al ofrecimiento de pruebas, las partes podrán solicitar en conjunto acuerdos probatorios que den por acreditados ciertos hechos, los cuales no podrán ser debatidos durante el Juicio. El Juez está facultado para formularles proposiciones sobre los temas que pueden dar por probados.

Posteriormente, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que pretendan producir en el Juicio y el Juez, después de examinar las pruebas

ofrecidas y escuchar a los comparecientes, inadmitirá las que sean impertinentes o pretendan acreditar hechos públicos y notorios.

Si estima que las pruebas testimonial, documental y pericial producirían efectos dilatorios en la audiencia de Juicio Oral, dispondrá que el oferente reduzca el número de testigos, documentos o peritos mediante los cuales pretenda acreditar los mismos hechos o circunstancias que no sean tan relevantes para la materia del juicio. Las pruebas obtenidas ilícitamente no serán admitidas.

Para finalizar la audiencia, el Juez dictará la resolución de apertura de Juicio Oral, que deberá contener, entre otros datos, las acusaciones objeto del juicio, las correcciones realizadas, la pretensión de reparación del daño, los hechos que se tienen por acreditados y las pruebas que se producirán en juicio. La resolución de apertura de juicio oral no admite recurso alguno.

## **2.8. La Etapa de Juicio Oral**

En esta etapa se deciden las cuestiones esenciales del proceso e iniciará con la notificación que el Juez de Control hará llegar al Juez o Tribunal de Juicio Oral, según corresponda, dentro de los dos días siguientes a la notificación a las partes. También pondrá a su disposición a las personas sometidas a prisión preventiva u otras medidas cautelares personales. En caso de que la acusación comprenda delitos que sean competencia tanto del Tribunal como del Juez de Juicio Oral, será competente el primero.

Una vez radicado el proceso, se fijará fecha para la celebración de la audiencia de Juicio Oral, la que deberá tener lugar después de quince y antes de treinta días, ordenando la citación de las partes y demás obligados a asistir. El acusado deberá ser notificado por lo menos siete días antes de la fecha de la audiencia.

### **2.8.1. El Juzgado de Juicio Oral**

Por regla general, la audiencia se celebrará ante un Juez de Juicio Oral, pudiendo celebrarse, excepcionalmente, ante un Tribunal integrado de forma colegiada por tres Magistrados, uno de los cuales fungirá como presidente y los otros dos como asesores o consejeros. El Tribunal conocerá de delitos, consumados o en grado de tentativa, tales como violación, secuestro, robo en interior de casa habitación con violencia, robo que ocasione la muerte, homicidio, sedición y los demás que señale la Ley, pudiendo también ejercer la facultad de atracción. En cualquier otro caso conocerá el Juez de Juicio Oral.

En ningún caso podrán conocer de la etapa de Juicio Oral los Jueces que hayan conocido de las etapas anteriores dentro de un mismo asunto.

Cuando sea el Tribunal quien conozca del Juicio, los Jueces que no presidan la audiencia sólo participarán con voz y voto al deliberar, resolver los recursos de revocación y emitir la sentencia, pudiendo el presidente consultarlos cuando lo estime pertinente.

El Juez o Tribunal de Juicio Oral no podrá tener conocimiento de toda la investigación, como ocurre en el sistema actual, sino que únicamente se le entregará la resolución de apertura de Juicio Oral. Su función principal será conocer y conducir el debate durante la audiencia.

### **2.8.2. La Audiencia de Juicio Oral**

La audiencia se celebrará el día y hora señalados en la resolución de apertura de Juicio Oral, ante la presencia ininterrumpida del Juez, quien verificará la asistencia de las partes, testigos y demás personas citadas a la audiencia. Una vez constituidos, ordenará las lecturas pertinentes, hará las advertencias que correspondan, tomará las protestas legales y moderará la discusión, así como el tiempo en el uso de la palabra, impidiendo observaciones impertinentes o que no conduzcan al esclarecimiento de la verdad.

El debate será público, salvo los casos señalados expresamente en la Ley y se desarrollará en forma continua, pudiendo prolongarse en sesiones sucesivas hasta su conclusión. Se desarrollará verbalmente y en él se desahogarán las pruebas, mediante interrogatorios y conainterrogatorios.

Una vez constatada la presencia de los intervinientes, se pedirá a los testigos que abandonen la sala y el Juez expondrá la resolución de apertura de Juicio Oral, señalando claramente las acusaciones materia del juicio y los acuerdos probatorios. Acto seguido, el Ministerio Público, la víctima u ofendido y el defensor del imputado expondrán sus alegatos de apertura, siguiendo el orden señalado. La profesora Diana Cristal González Obregón nos refiere que: *“El alegato de apertura constituye la primera oportunidad de las partes para dar a conocer a los jueces del juicio oral el relato de los hechos, la explicación de lo que sucedió en el día, la hora y el lugar de los hechos.”*<sup>44</sup>

Concluidos los alegatos de apertura y, en su caso, la declaración del imputado, se realizará el desahogo de las pruebas admitidas en la audiencia de preparación de Juicio Oral.

### **2.8.3. Las Pruebas**

Al igual que en el sistema inquisitivo mixto, se podrán ofrecer toda clase de pruebas, siempre que no sean contrarias a Derecho, la moral o las buenas costumbres. La diferencia esencial radica en que en el sistema acusatorio se desahogarán de forma oral ante la presencia indispensable de las otras partes y del Juez o Tribunal. Un aspecto vital es que ya no existirá la tasación de las pruebas del Ministerio Público y el Juez contará con plena libertad para valorarlas de acuerdo a las reglas de la lógica y la experiencia.

---

<sup>44</sup> GONZÁLEZ OBREGÓN, Diana Cristal, Manual Práctico del Juicio Oral, 2a ed., UBIJUS, México, 2010, pp. 256 y 257.

Todas las personas están obligadas a acudir a declarar si la autoridad lo solicita. Para tal efecto, a los testigos, peritos y demás intervinientes se les formulará un interrogatorio por parte del oferente de la prueba, procurando que las preguntas no sean sugestivas, capciosas, indicativas o cualquier otro aspecto tendiente a su confusión o aleccionamiento.

Atendiendo al principio de contradicción, una vez concluido el interrogatorio se le permitirá a la contraparte del oferente formular un contrainterrogatorio al deponente, buscando desvirtuar su testimonio haciéndolo caer en dudas, contradicciones, evasivas o cualquier otra circunstancia que afecte su credibilidad.

Otra ventaja respecto al sistema inquisitivo es que el Juez podrá observar el lenguaje corporal, pausas, dudas y cualquier otro aspecto que haga presumir falsedad y aleccionamiento en sus declaraciones, lo que no ocurría dado que anteriormente sólo leía las declaraciones.

El desahogo de las pruebas se hará en el siguiente orden: primero el Ministerio Público, por ser quien tiene la carga de la prueba para acreditar el hecho ilícito y la participación del imputado; posteriormente corresponderá el turno al acusador coadyuvante, para apoyar la acusación del Representante Social y finalmente al acusado, permitiéndole defenderse.

Existen dos modalidades especiales respecto a la prueba: la prueba anticipada y la prueba irreproducible. La prueba anticipada se presenta cuando un testigo o perito manifiestan alguna imposibilidad para asistir a la audiencia de Juicio Oral, ya sea por tener que ausentarse a distancia considerable, vivir en el extranjero o existir motivo suficiente para temer su muerte o una incapacidad física o mental que le impidiera declarar. En estos casos, las partes podrán solicitar al Juez de Control o de Juicio Oral que se reciba su declaración anticipadamente.



Para su trámite, el juez citará a audiencia dentro de los cinco días posteriores a la solicitud. Después de escuchar a las partes, valorará la posibilidad de que la prueba por anticipar no se pueda desahogar en la audiencia de juicio oral sin grave riesgo de pérdida por la demora. En caso de considerarlo necesario, admitirá y desahogará la prueba otorgando a las partes todas las facultades que tendrían en la audiencia de juicio oral.

La prueba irreproducible se da sobre objetos que se consuman al ser analizados, por lo que no se permitirá que se verifique el primer análisis sino sobre la mitad de la sustancia. Sin embargo, pudiera ocurrir que su cantidad sea tan escasa que los peritos no puedan emitir su opinión sin consumirla totalmente. En estos casos, el Representante del Poder Ejecutivo deberá notificar al defensor del imputado para que, si lo desea, designe un perito que conjuntamente con el del Ministerio Público practiquen el peritaje o bien para que acuda a presenciar la realización de la prueba.

#### **2.8.4. Los Alegatos de Clausura**

Concluido el desahogo de las pruebas se dará a las partes el uso de la voz para realizar sus alegatos de clausura. Estos son conclusiones donde cada parte expondrá los motivos por los que considera que el Juicio debe resolverse en su favor.

Una vez formulados los alegatos, se dará al Representante Social y al defensor la oportunidad de replicar. Finalmente, se le concederá la palabra al acusado para que manifieste lo que estime conveniente, siendo siempre el último que hará el uso de la voz. A continuación se declarará cerrado el debate y el Juez o Tribunal deliberarán para obtener el fallo correspondiente.

#### **2.8.5. La Sentencia**

Después de deliberar, el Juez o Tribunal deberá explicar verbalmente la sentencia en la audiencia y sólo en casos excepcionales podrá aplazar su pronunciamiento, por un plazo de hasta tres días, debiendo expresar el

motivo. El Tribunal de Juicio Oral tomará sus decisiones por unanimidad o mayoría de votos

Para que la sentencia sea condenatoria es necesario que se acredite plenamente el hecho delictivo y su responsabilidad penal. En este caso, en la sentencia se deberán fijar las penas y pronunciarse sobre los beneficios que, en su caso, procedan. También se dispondrá el decomiso de los instrumentos, objetos o efectos del delito, o bien su restitución cuando proceda. La sentencia condenatoria no podrá exceder el contenido de la acusación.

El Juez podrá, de oficio o a petición de parte, subsanar los aspectos de la sentencia que sean oscuros, ambiguos o contradictorios, o bien los errores de forma, siempre que no trasciendan al fondo de la misma. En caso de sentencia absolutoria se levantarán las medidas cautelares que se hayan ordenado y se dejará al imputado en libertad.

## **2.9. Los Medios de Impugnación**

El sistema acusatorio prevé tres recursos para impugnar los autos o resoluciones que afecten los intereses jurídicos de las partes: revocación, apelación y revisión extraordinaria.

### **2.9.1. El Recurso de Revocación**

Es procedente contra los autos dictados en primera instancia que no sean recurribles mediante apelación, así como todos los dictados en segunda instancia antes de la sentencia. Si la resolución a recurrir se dictó en audiencia, el recurso deberá interponerse en el mismo momento, y únicamente se admitirá si no existió debate al respecto. Tanto la solicitud del recurso como el fallo se realizarán oralmente.

Si la resolución recurrida se dictó fuera de audiencia deberá interponerse por escrito, durante el acto de notificación o al día siguiente, expresando los motivos por los cuales se solicita. El Órgano Jurisdiccional se

pronunciará de plano, pero podrá oír a los demás intervinientes si la dificultad del caso así lo amerita.

### **2.9.2. El Recurso de Apelación**

Es procedente contra resoluciones referentes a la sentencia, sobreseimiento, vinculación a proceso, medidas cautelares, órdenes de aprehensión, comparecencia y las demás que señale la Ley. Su objetivo es examinar si en la resolución recurrida se aplicó inexactamente la Ley, se violaron los principios reguladores de la valoración de la prueba o se alteraron los hechos.

La apelación se interpondrá por escrito, con expresión de agravios, ante el Juez que dictó la resolución, en un plazo de diez días contados a partir de la notificación si se trata de la sentencia, o de cinco si se trata de un auto.

La sentencia condenatoria será apelable con efecto suspensivo, mientras que la sentencia absolutoria y demás autos apelables no tendrán este efecto. Se resolverán mediante una audiencia siguiendo los principios del Juicio Oral. La resolución que se dicte no podrá aumentar la sanción impuesta en la sentencia recurrida.

### **2.9.3. El Recurso de Revisión Extraordinaria**

Es aplicable respecto de la sentencia ejecutoriada y tiene por objeto declarar la inocencia del acusado y anular la sentencia condenatoria, resolver sobre la aplicación de una Ley posterior que le resulte favorable al sentenciado, o declarar la extinción de la potestad de ejecución de la pena en dos casos: cuando al sentenciado se le otorgue el perdón, o en el caso de cópula con mayor de trece años pero menor de quince, cuando éste haya dado su consentimiento para ello y no concurra modificativa, exista una relación afectiva con el inculpado y la diferencia de edad entre ellos no sea mayor a cinco años.

Será procedente en los siguientes casos: cuando la sentencia se haya fundado exclusivamente en pruebas declaradas falsas en otro juicio; cuando habiendo sido condenado por homicidio de otra persona que hubiere desaparecido, ésta aparece o alguna prueba indubitable de que vive; cuando después de la sentencia aparecieren pruebas indubitables que invaliden las que fundaron la condena; cuando varios sentenciados hubieren sido condenados por el mismo delito y sea imposible que todos lo hubieren cometido o cuando se deduzca de manera indubitable que una persona distinta al sentenciado fue responsable del delito.

Para su solicitud, el sentenciado deberá comparecer por escrito ante el Tribunal de alzada, ofreciendo las pruebas en que funde su solicitud. Éste pedirá inmediatamente el proceso; una vez recibido, se acordará sobre el ofrecimiento de pruebas y se citará a las partes a una audiencia para su desahogo y formulación de alegatos, dentro de los tres días siguientes. La resolución se dictará en la audiencia o dentro de los tres días siguientes.

Si el condenado hubiere fallecido, el recurso podrá ser interpuesto por su cónyuge, concubina, concubinario, ascendientes, descendientes, parientes colaterales por consanguinidad hasta el segundo grado o por el tercero obligado a la reparación del daño.

## CAPÍTULO III

### EL DELITO GENÉRICO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

En el presente capítulo se realizará el estudio del delito de Defraudación Fiscal, para poder explicar la razón por la que consideramos necesaria una reforma respecto a la dualidad de procedimientos.

De acuerdo al artículo 7 del Código Penal Federal: *“Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.”* El maestro Eduardo García Maynez definía los delitos como *“...ciertas acciones antisociales prohibidas por la ley, cuya comisión hace acreedor al delincuente a determinadas sanciones conocidas con el nombre específico de penas.”*<sup>45</sup>

La mayor parte de las figuras delictivas se contienen en los diversos Códigos Penales. Sin embargo, ha proliferado cada vez más la práctica legislativa de incluir un capítulo de delitos en leyes distintas del Código Punitivo, sobre todo administrativas, en afán de procurar su acatamiento.

Estas figuras han sido denominadas *delitos especiales* por la doctrina, no por tener naturaleza diversa a los genéricos, sino por estar contemplados en ordenamientos especiales distintos al Código Penal.<sup>46</sup>

#### 3.1. Los Delitos Especiales

De acuerdo al artículo 6 del Código Penal Federal, en México se admite que las figuras delictivas puedan contemplarse en ordenamientos diversos a dicho Código, o bien en Tratados Internacionales firmados por nuestro país. El citado precepto a la letra dice:

*“Artículo 6o.- Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se*

---

<sup>45</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 57ª ed., reimpresión, Porrúa, México, 2004, p. 141.

<sup>46</sup> *Vid.* ACOSTA ROMERO, Miguel y LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, Delitos Especiales, “Doctrina-Legislación-Jurisprudencia”, 7ª ed. Actualizada, Porrúa, México, 2005, p. 12.

*aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.”*

Cabe señalar que, en el caso de los delitos fiscales, las reglas generales establecidas por el Libro Primero del Código Penal Federal sólo se aplicarán cuando no exista disposición expresa; en otras palabras, la disposición especial excluye a la general.

### **3.1.1. Los Delitos Fiscales**

Dentro de las figuras delictivas especiales tenemos a los delitos fiscales. Mario Alberto Torres López señala que éstos se pueden definir desde dos puntos de vista: formal y material. Formalmente, son los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, mientras que materialmente son los delitos que afectan al Fisco Federal como titular del bien jurídico afectado. La parte ofendida por estos delitos es el Estado.<sup>47</sup>

Dentro del citado Código Tributario, el Título Cuarto, Capítulo II contiene las conductas delictivas que afectan al Fisco, entre ellas, el delito genérico de Defraudación Fiscal previsto por el artículo 108.

### **3.2. La Defraudación Fiscal**

Existen dos tipos de Defraudación Fiscal, la genérica contenida en el artículo 108 y la equiparada, prevista en el diverso 109. Esta última pretende sancionar conductas específicas tales como: consignar deducciones falsas en las declaraciones, omitir enterar a las autoridades fiscales el monto de las contribuciones que hubiere retenido o recaudado dentro de los plazos específicos, entre otras. El motivo de estudio en el presente trabajo de investigación es el delito genérico, por lo que no nos referiremos a la Defraudación Fiscal equiparada, que reviste características particulares.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> Vid. TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, 4ª ed. Actualizada, Porrúa, México, 2010, p. 41.

<sup>48</sup> Existen otras disposiciones, como la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, que prevén tipos penales equiparables a la Defraudación Fiscal, los cuales tampoco serán tratados.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece:

*“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.”*

Tomando como base la anterior definición, podemos inferir que existen dos sujetos, uno que realiza la conducta y uno que resiente el daño causado por la misma, que en este supuesto es el Estado, en su carácter de titular del bien jurídico.

El sujeto activo está representado por el pronombre personal *quien*. Es la persona física que hace uso de engaños o se aprovecha de errores para omitir total o parcialmente el pago de una contribución u obtener un beneficio indebido.

Por regla general, el sujeto activo es el contribuyente o su representante legal, tratándose de personas morales; no obstante, este delito también puede ser cometido por los responsables solidarios o retenedores de las contribuciones y excepcionalmente por un tercero, como podría ser el caso del contador de una empresa que cometa el hecho típico, a pesar de no ser el contribuyente. En este caso, el contador se estaría sirviendo de otra persona (el contribuyente) para ejecutar el ilícito, por lo que sería sancionado como autor mediato, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 95, fracción IV del Código Hacendario Federal.

El precepto legal en cita establece diversos grados de responsabilidad en los delitos fiscales, siendo responsables quienes concierten su realización, realicen la conducta típica, lo cometan conjuntamente con otros, se sirvan de otra persona como instrumento para cometerlo y quienes induzcan, ayuden u auxilién a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Lo anterior se traduce en que la responsabilidad penal en este delito no se limita a la persona o personas que lo cometan, sino que serán responsables tanto los que *concierten* su realización, como los que *realicen* la conducta típica, lo cometan *conjuntamente* con otros, se *sirvan* de otra persona como instrumento, y quienes *induzcan, ayuden o auxilien* a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Ambrosio Michel Higuera, siguiendo el pensamiento de Octavio Orellana Wiarco, considera que el bien jurídico tutelado en el delito de Defraudación Fiscal “...no puede ser más que la salvaguarda del sistema tributario mexicano, para garantizar una recaudación de las contribuciones tendientes a satisfacer las necesidades sociales del gasto público del Estado.”<sup>49</sup>

Por nuestra parte coincidimos con ambos autores, puesto que este sistema debe ser protegido, dada su vital importancia para el sostenimiento del Estado, es decir, es una cuestión de interés público.

Para el estudio de las figuras delictivas, la teoría del delito los divide en varios elementos que se llevan a cabo sucesivamente, en prelación lógica. Esto únicamente es para fines dogmáticos, puesto que materialmente todos se dan al mismo tiempo.

### **3.3. La Conducta y su Ausencia**

El primer elemento es la conducta por parte del sujeto activo, entendida como un proceder humano. Esta conducta debe ser considerada en sentido amplio, dado que puede ser tanto una acción como una omisión. La omisión, por su parte, tiene dos vertientes, la omisión simple y la comisión por omisión.

La acción es un movimiento corporal voluntario apreciable por los sentidos, que coincide con el verbo rector de la descripción típica del delito de

---

<sup>49</sup> MICHEL HIGUERA, Ambrosio, Defraudación Fiscal, INACIPE, México, 2008, p.24.



que se trate; por su parte, la omisión es una ausencia de movimiento corporal voluntario cuando la norma le imponía el deber de actuar, contenido en el verbo rector; es decir, lo obligaba a ejecutar una acción.<sup>50</sup>

La omisión simple se presenta cuando el sujeto omite atender una obligación impuesta por una norma, pero no produce un resultado material. Por su parte, la comisión por omisión sí conlleva un resultado material, traducido en un daño que debió haberse previsto y evitado, pero que fue ocasionado por descuido o falta de pericia del sujeto activo.

Por sus características particulares, el delito genérico de Defraudación Fiscal no puede cometerse por omisión simple, puesto que el resultado material es uno de sus elementos, entendido como el *perjuicio del fisco federal*, por lo que únicamente es cometido por acción u omisión compleja.

La acción consiste en *hacer uso de engaños* con el fin de omitir total o parcialmente el pago de una contribución u obtener un beneficio indebido. Se requiere que el sujeto activo ejecute actos positivos que provoquen una falsa apreciación de la realidad en el Fisco, con el fin de obtener una ventaja indebida en su perjuicio.

Por su parte, la comisión por omisión consiste en *aprovechar los errores* de la autoridad para los mismos fines; en este caso, el sujeto activo está obligado a hacer ver a la autoridad que está incurriendo en un error, para que rectifique su actuar. Sin embargo, el contribuyente omite cumplir con esta obligación y decide no informar a la autoridad dicha circunstancia, ya que este error provoca un beneficio para él, y a su vez un perjuicio para el Fisco, por lo que está cometiendo el citado delito.

El aspecto negativo de este elemento es la ausencia de conducta. Esto no significa que la misma no exista, sino que se refiere a que aun cuando

---

<sup>50</sup> Vid. ORELLANA WIARCO, *El Delito de Defraudación Fiscal*, "Ensayo Dogmático Jurídico Penal", 5ª ed., Porrúa, México, 2004, p. 103.

exista la conducta, ésta se realizó en contra de la voluntad del sujeto activo, liberándolo de toda responsabilidad.

La ausencia de conducta se encuentra prevista en el artículo 15, fracción I del Código Penal Federal, que señala como causas de la misma la *vis maior*, la *vis absoluta*, el sueño, el sonambulismo, el hipnotismo y los actos reflejos. De los anteriores consideramos que, salvo los dos primeros, los demás no requieren mayor explicación.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación también prevé los casos de fuerza mayor o *vis maior* y el caso fortuito, al señalar en su artículo 73 que no se sancionará al contribuyente por no cumplir sus obligaciones fiscales cuando la infracción se deba a los supuestos señalados.

La *vis maior* es una fuerza proveniente de la naturaleza, que resulta irresistible para el sujeto activo. Un ejemplo sería una persona que debido a un huracán pierde el control de su vehículo y atropella a otra, causándole la muerte; a pesar de que se presenta la conducta típica del delito de homicidio, el sujeto no tiene responsabilidad debido a que se realizó sin su voluntad. En el caso específico de la Defraudación Fiscal, podría ocurrir que a causa de una inundación se destruyera por completo parte de la documentación comprobatoria del contribuyente que éste ya hubiere asentado en sus declaraciones como acreditamiento del impuesto, y que al realizar una revisión no la presentara a la autoridad hacendaria para acreditar su procedencia, lo que haría presumible el uso de engaños para obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Por su parte, la *vis absoluta* también es una fuerza irresistible que obliga al sujeto activo a realizar la conducta, con la diferencia de que no proviene de la naturaleza, sino del hombre; por ejemplo, una persona amaga a otra con un arma, y le pide a un familiar suyo, que ingrese a una tienda a robar el dinero o le disparará; en este caso, aun cuando se presenta la conducta típica del robo, no existe voluntad en el sujeto activo.

Los doctrinarios coinciden en que no existe ningún supuesto de ausencia de conducta aplicable al delito de Defraudación Fiscal, puesto que por sus características es necesario el ánimo de engañar al Fisco para que el delito se produzca, no siendo posible que se dé alguno de los supuestos señalados. Quizá se podría pensar que sería aplicable el caso de la *vis absoluta*, sin embargo, resultaría ilógico porque en nada beneficiaría a una persona que otra omita el pago de contribuciones a su cargo u obtenga un beneficio indebido; por tanto, consideramos que no existe la ausencia de conducta en este delito.

### **3.3.1. El Resultado**

Para que una conducta sea considerada delictiva es necesario que produzca un resultado ya sea formal o material. Este resultado puede ser clasificado de diferentes formas.

Existen delitos de daño, que causan una afectación material, ya sea total o parcial, al bien jurídico tutelado; por su parte, existen también los delitos de peligro, que no lesionan materialmente algún bien jurídico, pero sí ocasionan una violación formal a las leyes penales, es decir, se *pone en peligro* el bien de que se trate. Verbigracia, un delito de peligro es la portación de armas de uso exclusivo de las fuerzas armadas, que si bien no ocasiona un cambio fáctico, sí pone en riesgo bienes jurídicos como la vida o la integridad personal.

Por sus características, la Defraudación Fiscal se considera un delito de daño, en razón de que el tipo penal requiere un resultado material, traducido en el perjuicio causado al Fisco, por la disminución de sus recursos.

Otra clasificación se refiere al momento de consumación del delito. En este caso, la Defraudación Fiscal es un delito de resultado instantáneo, dado que se consuma en un solo acto. No obstante, existe la posibilidad de que se trate de un delito continuado, que son aquéllos que se ejecutan mediante varias conductas con la misma intención delictuosa, que violan la misma

disposición legal. En este caso, la pena se podrá aumentar hasta en una mitad más de la que resulte aplicable, en términos del artículo 99 del Código Fiscal de la Federación.

Consideramos que el delito es instantáneo debido a que el mismo artículo 108 antes citado señala que se deberá tomar en cuenta el monto total de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal aunque se trate de contribuciones, acciones u omisiones diversas.

### **3.3.2. El Nexa Causal**

Además de la conducta y el resultado, para que exista el delito es necesario que exista el nexa causal. Dicho nexa es una relación causa-efecto que existe entre la conducta desplegada y el resultado producido.

Esto porque existiría la posibilidad de que un sujeto realice actos tendientes a defraudar al Fisco y, al mismo tiempo, omitiera el pago de una contribución u obtuviera un beneficio indebido, en perjuicio del Fisco Federal, pero sin existir una relación directa entre ambos. Es decir, sin que el perjuicio fuese causado por los actos del contribuyente, sino por una razón diversa. En este caso, al no existir el nexa causal, tampoco existiría el delito, puesto que esta relación causa-efecto es una *conditio sine qua non*, es decir, es una condición sin la cual éste no existe.

### **3.4. La Tipicidad y la Atipicidad**

El tipo es la descripción del hecho que la ley señala como delito. De acuerdo al artículo 14 Constitucional no se puede imponer pena alguna a ninguna persona sin una Ley previa que establezca el delito. En tal tenor, la tipicidad es la adecuación de la conducta desplegada por el sujeto activo a la descripción típica establecida en la ley.

Para que se dé esta tipicidad es necesario que la conducta coincida exactamente con la descripción típica plasmada en la ley, en todos y cada uno de sus elementos, tanto objetivos, como subjetivos y normativos.

El aspecto negativo de este elemento es la atipicidad, prevista por el artículo 15, fracción II del Código Penal Federal, el cual establece que se excluye el delito cuando se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integren la descripción típica. Esto es, los elementos objetivos, subjetivos y normativos.

### 3.4.1. Elementos Objetivos

Son aquéllos susceptibles de ser apreciados por los sentidos, por lo que también se denominan elementos descriptivos. En el delito de Defraudación Fiscal tenemos los siguientes:

- a) Omisión total o parcial en el pago de contribuciones.
- b) Obtención de un beneficio indebido.
- c) Perjuicio del Fisco Federal.

El primero de los elementos objetivos, la **omisión total o parcial en el pago de contribuciones**, se presenta cuando la Ley establece a una persona la obligación de pago de algún tributo y ésta no lo hace.

Sin embargo, la simple omisión en el pago de contribuciones no necesariamente entraña la comisión del delito de Defraudación Fiscal, sino que la primera sanción por la omisión en el pago de contribuciones es administrativa, generalmente pecuniaria. Para que se convierta en delito, es necesario el dolo del sujeto activo para *defraudar* al Fisco.

El segundo elemento objetivo es la **obtención de un beneficio indebido**. Obtener significa alcanzar, conseguir o lograr una cosa, y tal obtención es indebida cuando no se tiene derecho a ella. Tratándose de la Defraudación Fiscal, por regla general se obtiene una cantidad de dinero, ya sea al omitir su pago, o al conseguirla directamente del Fisco, como podría ser una devolución a la que no se tiene derecho.

Para determinar cuándo es *indebido* un beneficio obtenido por una persona, es necesario acudir a la Legislación Tributaria aplicable y

compararlo con el caso en estudio, a efecto de verificar la licitud o ilicitud del mismo.

Finalmente, como tercer elemento objetivo tenemos el **perjuicio al fisco federal**. Como ya hemos señalado, la Defraudación Fiscal es un delito de daño, es decir, produce un resultado material que se refleja en un menoscabo al patrimonio del erario, pudiendo ser determinable o no determinable. En el primer caso, la pena se fijará en razón del monto defraudado, mientras que en el segundo se estableció una penalidad fija de tres meses a seis años de prisión.

### **3.4.2. Elementos Subjetivos**

Existen algunos tipos delictivos que requieren para su comisión, que el sujeto activo tenga un determinado deseo, ánimo o intención de cometer el delito, es decir, tenga un fin específico.<sup>51</sup>

Los elementos subjetivos están relacionados con el dolo y la culpa. El dolo puede entenderse como la voluntad del sujeto activo de que se produzca el resultado previsto en la Ley como delito. De acuerdo al artículo 9 del Código Punitivo Federal, 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.

Por su parte, la culpa se entiende como una falta de cuidado, impericia, imprudencia o falta de previsión. Obra culposamente el que produce un resultado típico que no previó, siendo previsible, o lo previó confiando en que no se produciría.

Como elementos subjetivos dentro del tipo de Defraudación Fiscal tenemos:

- a) Uso de engaños.

---

<sup>51</sup> Vid. JIMÉNEZ HUERTA, Mariano, Derecho Penal Mexicano, 3ª ed., Porrúa, México, 1980, pp. 89 a 92.

b) Aprovechamiento de errores.

Ambrosio Michel Higuera señala que el engaño consiste en “...provocar, mediante argucias, artimañas, maquinaciones o cualquier otro medio, un falso conocimiento de la realidad en el sujeto pasivo, el cual... tiene como objetivo la omisión total o parcial del pago de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido, ambos con el consecuente perjuicio que se cause al Fisco Federal”.<sup>52</sup>

Coincidimos con esta afirmación, adicionando que estos engaños que refiere ponen de manifiesto el dolo, es decir, el ánimo del sujeto activo de causar un perjuicio al Fisco, al pretender aparentar ante la autoridad que se cumplió de manera correcta con las obligaciones legales o que se tiene derecho al beneficio respectivo.

El segundo elemento objetivo es el **aprovechamiento de errores**. A diferencia del engaño, el sujeto activo del delito no induce a la autoridad a tener una apreciación falsa de la realidad, sino que ésta se produce en el sujeto pasivo por sí mismo. Derivado de este error o falsa apreciación de la realidad, el Fisco Federal lleva a cabo un acto que no realizaría si la conociera correctamente, lo cual permite al sujeto activo omitir total o parcialmente el pago de la contribución u obtener el beneficio indebido.<sup>53</sup>

En este caso, el contribuyente podría evitar cometer el delito simplemente haciendo notar su error a la autoridad antes de la obtención del beneficio correspondiente. Sin embargo, cabe la posibilidad de que él tampoco se percate del error, y no estaría obrando dolosamente, pero aun así podría ser sancionado penalmente por ello.

### 3.4.3. Elementos Normativos

En ocasiones, la descripción típica de un delito contiene elementos que, por su complejidad, requieren una mayor técnica jurídica o conocimientos más

---

<sup>52</sup> MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Op. Cit.*, p. 31.

<sup>53</sup> *Vid.* TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Op. Cit.*, p. 141.

amplios. Por tanto, en ocasiones es necesario incrustar en el tipo penal elementos que requieren una especial valoración, ya sea jurídica, ética o de cualquier otro tipo.<sup>54</sup>

Los elementos normativos que contiene el delito de Defraudación Fiscal son los siguientes;

- a) Contribución.
- b) Omisión.
- c) Pago.
- d) Beneficio indebido.
- e) Perjuicio al fisco federal.

El primer elemento normativo, la **contribución**, ya fue tratado con mayor amplitud en el capítulo I de la presente investigación, por lo que nos limitaremos a señalar que se trata de ingresos percibidos por el Estado en sus funciones de Derecho Público, se dividen en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, remitiendo al lector a la parte conducente.

Respecto a la **omisión**, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española la define como: “*Abstención de hacer o decir*”, o bien “*Falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente en la ejecución de una cosa o por no haberla ejecutado.*”<sup>55</sup>

El **pago** es la extinción de una obligación tributaria a cargo del contribuyente, mediante los medios que la Ley establezca, siendo el principal la entrega del adeudo en numerario o bienes.

Asimismo, tenemos el **beneficio indebido**. Un beneficio es una ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad. Es indebido

---

<sup>54</sup> Vid. JIMÉNEZ HUERTA, Mariano, *Op. Cit.*, pp. 82 y 83.

<sup>55</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Definición de omisión [en línea] Disponible: <http://lema.rae.es/drae/?val=omisi%C3%B3n>, 2 de septiembre del 2012, 20:05.



cuando la Ley no lo dispone de la forma en que se realizó, tal como lo expresamos dentro de los elementos objetivos del delito.

El ***perjuicio al fisco federal*** es un elemento indispensable para la configuración del delito de Defraudación Fiscal y representa el resultado obtenido con la conducta del sujeto activo, consistente en el menoscabo o reducción del patrimonio del Fisco.

#### **3.4.4. Las calificativas en el delito de Defraudación Fiscal**

Son circunstancias agravantes del delito que incrementan la penalidad aplicable al mismo. No constituyen parte de la descripción típica principal, sino un accesorio del delito que no se presenta en todos los casos. La pena por el delito de Defraudación Fiscal calificado se aumentará en una mitad.

Por el contrario, si el monto de lo defraudado es restituido en una sola exhibición, la pena podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

Las calificativas en el delito de Defraudación Fiscal están señaladas en el mismo artículo 108 del Código Tributario y son las siguientes:

a) **Usar documentos falsos:** Se considera calificado el delito cuando el sujeto activo se vale de documentos apócrifos para omitir el pago total o parcial de contribuciones, u obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal. Sin embargo, el tipo genérico no hace distinción alguna del modo de realización de los engaños, por lo que considerando que tanto las declaraciones como la documentación se presentan por escrito, prácticamente se presentará esta calificativa en todos los procesos penales.

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:** En este caso, a pesar de que es clara la calificativa, no

se especifica cuantas omisiones se requieren para cada sanción, quedando a criterio de la autoridad el número de comprobantes omitidos requeridos para imponerla, lo que se presta a arbitrariedades y ventajas indebidas.

c) **Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan:** Al igual que en el inciso a), manifiestar datos falsos constituye el *uso de engaños*, y la devolución de contribuciones representa un *beneficio indebido* obtenido con perjuicio del Fisco Federal; nuevamente se establecen elementos esenciales del tipo genérico como calificativas.

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:** Consideramos que la omisión o falsedad de los datos asentados en la contabilidad, cuando es doloso, constituyen también el *uso de engaños* con el fin de defraudar al fisco, siendo también la conducta esencial del tipo genérico de Defraudación Fiscal.

e) **Omitir contribuciones retenidas o recaudadas:** al igual que algunas de las calificativas anteriores, omitir contribuciones es parte esencial del tipo delictivo en estudio, sin que exista diferencia respecto de las retenidas o las recaudadas, dado que la descripción genérica no realiza distinción alguna. Por ende, omitir contribuciones no debería incrementar la pena.

f) **Manifiestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan:** Manifiestar datos falsos constituye el *uso de engaños*, y la compensación de contribuciones que no le correspondan constituye un *beneficio indebido*; ambos son elementos del tipo genérico que no deberían incrementar la pena.

g) **Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones:** Resulta evidente que nuevamente se establece el *uso de engaños*, así como

la *omisión en el pago de contribuciones*, como calificativas cuando son elementos del tipo genérico de Defraudación Fiscal.

Es claro que con las calificativas establecidas en el multicitado artículo 108, que señalan elementos genéricos esenciales del tipo como agravantes, prácticamente todos procesos seguidos por Defraudación Fiscal serán por delito calificado, incrementando hasta en una mitad la pena a imponer al contribuyente. Esto también provoca que de ser elevado el monto de lo supuestamente defraudado, el contribuyente no esté en posibilidad de obtener su libertad provisional, dado que el artículo 194 del Código Punitivo Federal establece que cuando el citado delito supere los montos señalados en las fracciones II y III del artículo 108 del Código Hacendario (más de \$1'369,930.00) y sea calificado, será considerado delito grave y el contribuyente no tendrá derecho a ese beneficio.

Cabe señalar que, por regla general, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formula querrela cuando el contribuyente omiso adeuda créditos fiscales elevados, con la finalidad de que se paguen o garanticen a su entera satisfacción, dando como resultado que los procesos penales se lleven por delito grave sin derecho a que el contribuyente obtenga su libertad provisional.

### **3.5. La antijuridicidad y las causas de justificación**

Para que una conducta constituya un delito, debe ser contraria a Derecho, esto es, debe ser antijurídica. En ese sentido, Orellana Wiarco, siguiendo el pensamiento de tratadistas como Jiménez de Asúa, considera que todo tipo penal es antijurídico, por lo que resulta innecesario incluir conceptos que aludan a la antijuridicidad, tales como “ilícito”, “indebido” o “contrario a derecho.”<sup>56</sup>

Por nuestra parte, consideramos que en ciertas ocasiones es necesario incluir alguno de estos términos, como es el caso de la

---

<sup>56</sup> Cfr. ORELLANA WIARCO, *Op. Cit.*, p. 152.

Defraudación Fiscal, en razón de que al referirse a un beneficio, éste puede ser tanto debido como indebido, volviéndose necesaria la aclaración.

De lo anterior se desprende que será antijurídica la conducta que mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores, ocasione la omisión en el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido, en perjuicio del Fisco.

Al igual que los demás elementos, la antijuridicidad tiene un elemento negativo que excluye al delito: las causas de justificación. Abdón Hernández Esparza señala que *“...no será antijurídica la conducta que, aún (sic) cuando típica, está amparada por una causa de justificación.”*<sup>57</sup>

Las causas de justificación son supuestos establecidos en la Ley, que revisten de licitud una conducta a pesar de coincidir exactamente con algún tipo penal. Para tal efecto, el artículo 15 del Código Penal Federal, en sus fracciones III, IV, V y VI, señala como causas de justificación las siguientes: legítima defensa, estado de necesidad, consentimiento del ofendido, ejercicio de un derecho o el cumplimiento de un deber.

No existe una razón lógica para que una persona omita el pago de contribuciones u obtenga un beneficio indebido por legítima defensa, ejercicio de un derecho o cumplimiento de un deber, mientras que el consentimiento del ofendido, esto es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no se da en ningún supuesto, por lo que la única causa de justificación que podría sobrevenir en el delito de Defraudación Fiscal es el estado de necesidad.

El estado de necesidad salvaguarda un bien jurídico, propio o ajeno, de un peligro real, actual, inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo.

---

<sup>57</sup> HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón, El Delito de Defraudación Fiscal, Botas, México, 1962, p. 102.

A manera de ejemplo, este supuesto se podría presentar cuando el sujeto activo, derivado de su precaria situación económica, se viera en la disyuntiva de pagar contribuciones a su cargo o alimentar a su familia para protegerlos de un peligro real, actual e inminente, consistente en la pérdida de su salud física. En este caso, es claro que la integridad corporal de su familia es un bien jurídico de mayor valor que el salvaguardado por el pago de las contribuciones, es decir, el patrimonio del Estado. Sin embargo, para que se dé válidamente el estado de necesidad, es necesario que no existan otros medios para evitar el peligro y que el sujeto activo no tenga el deber jurídico de afrontar el riesgo.

Por tanto, en este caso, aunque hiciera uso de engaños para omitir el pago de contribuciones y alimentar a su familia (sin el uso de engaños no existiría delito aunque se omitiera el pago de contribuciones), sería derivado de un estado de necesidad, por lo cual, su conducta resultaría lícita.

### **3.6. La Imputabilidad y la Inimputabilidad**

Algunos autores lo consideran como un elemento de la culpabilidad. Es la capacidad del sujeto activo de querer y entender el significado del hecho que está realizando, junto con las consecuencias que se derivan del mismo.

Es imputable la persona que cuente con las condiciones mínimas de salud y desarrollo mental al momento de cometer el hecho delictivo, esto es, toda persona mayor de dieciocho años, que se encuentre en pleno uso de sus facultades mentales.

Su aspecto negativo, la inimputabilidad, se encuentra contenido en la fracción VII del artículo 15 del Código Penal Federal, que establece que se excluye el delito cuando: *“Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado...”*

Sin embargo, cuando el agente propicie esta incapacidad para comprender el carácter ilícito del hecho o conducirse de acuerdo con esta comprensión, el delito no se excluirá y el sujeto activo deberá ser sancionado.

Por ejemplo, un guardavías que se embriaga para no accionar la aguja a la llegada del tren y originar así su descarrilamiento, pues llegado el instante de ejecutar la acción de él esperada es incapaz, por su embriaguez, de mover la palanca de cambio de la vía. En este caso, deberá ser sancionado por su conducta, puesto que tal circunstancia no excluirá el delito en virtud de que el agente se colocó voluntariamente en ese estado. A estos actos se les denomina *acciones libres en su causa*.<sup>58</sup>

A pesar de que los menores de 18 años son inimputables y no pueden ser sancionados en términos del Código Penal Federal, serán tratados de acuerdo a lo dispuesto por la Ley para el Tratamiento de Menores Infractores, para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, mientras que los menores de 11 años serán sujetos a asistencia social. Las personas con desarrollo intelectual retardado o trastorno mental deberán ser tratadas en libertad o bajo internamiento, conforme a los artículos 67 a 69 BIS del Código Penal Federal.

No obstante, si una persona se sirve de un inimputable para cometer el delito de Defraudación Fiscal, será responsable del mismo como *autor mediato*, en términos del artículo 95, fracción IV del Código Tributario Federal.

### **3.7. La Culpabilidad y la Inculpabilidad**

Este aspecto se encuentra íntimamente relacionado con los elementos subjetivos que señalamos respecto del tipo penal, toda vez que se refiere a la intencionalidad del sujeto de cometer el delito. Abdón Hernández Esparza la

---

<sup>58</sup> *Vid.* PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, Manual de Derecho Penal Mexicano, 18ª ed., debidamente corregida y actualizada, Porrúa, México, 2005, p. 465.

define como “...*el nexo psicológico que se reprocha al sujeto activo y que une la conducta con la lesión al bien jurídico tutelado.*”<sup>59</sup>

De acuerdo al artículo 8 del Ordenamiento Punitivo Federal, la culpabilidad sólo tiene dos vertientes: el dolo y la culpa. El maestro Pavón Vasconcelos, citando a Jiménez de Asúa, nos dice que el dolo es “...*la producción de un resultado típicamente antijurídico con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica.*”<sup>60</sup>

De la anterior definición podemos inferir que obra dolosamente la persona que conoce los elementos del delito y prevé el resultado típico, y aun así quiere o acepta la realización del hecho ilícito, a sabiendas de que constituye un delito.

La culpa, por su parte, difiere del dolo por cuanto a que el sujeto activo no tiene la intención de realizar la conducta delictiva, ni quiere que se produzca el resultado típico; sin embargo, a causa de una falta de cuidado, éste se produce cuando hubiese sido evitable. Es decir, es culposo aquel delito que se produce sin la intención del sujeto activo de cometerlo, pero derivado de su impericia, falta de cuidado, imprudencia, negligencia o ineptitud.

El delito de Defraudación Fiscal únicamente puede ser doloso, ya que indispensablemente debe existir la voluntad e intención de causar un perjuicio al Fisco Federal, ya sea omitiendo total o parcialmente el pago de una contribución o cuando obtenga un beneficio indebido, mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

---

<sup>59</sup> HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón, *Op. Cit.*, p. 110.

<sup>60</sup> PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *Op. Cit.*, pp. 484 y 485.

El aspecto negativo de la culpabilidad es la inculpabilidad. Las causas de inculpabilidad son aquellas que anulan el dolo o la culpa, y se dividen en: error esencial y error de prohibición. De acuerdo al artículo 15 fracción VIII del Código Penal Federal, el delito se excluye cuando: *“Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible.”*

Este error puede ser sobre los elementos esenciales que integran el tipo penal, o bien sobre la ilicitud de la conducta, ya sea porque el individuo desconozca la existencia de la Ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta. Es importante señalar que la ignorancia de la Ley no exime a nadie de su cumplimiento.

Orellana Wiarco nos refiere que la complejidad y variedad de disposiciones fiscales pueden ocasionar errores en el contribuyente, respecto a la aplicación de las mismas, por lo que puede darse el caso de que la omisión en el pago de contribuciones no se deba a el uso de engaños o aprovechamiento de errores, sino a un error de prohibición en el uso de las normas, con lo cual se excluiría el delito de Defraudación Fiscal.<sup>61</sup>

### **3.8. Las Condiciones Objetivas de Punibilidad y su Ausencia**

Diversos autores consideran que no son un elemento del delito, puesto que no se presentan en todos y cada uno, sino que aparecen de manera excepcional en algunos de ellos, con lo cual estamos de acuerdo. Son requisitos objetivos ajenos al tipo penal que deben ser satisfechos para poder sancionar al responsable de la conducta.

La única condición objetiva de punibilidad en el delito de Defraudación Fiscal es la querrela, dado que sin ella no es posible ejercitar la acción penal contra el responsable.

Por su parte, el aspecto negativo de este elemento es la ausencia de tales condiciones, en virtud de que si el delito las requiere, y éstas no se

---

<sup>61</sup> Vid. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, *Op. Cit.*, pp. 166 y 167.



presentan, no es posible realizar la persecución penal en contra del inculpado.

### 3.9. La Punibilidad y las Excusas Absolutorias

Cada tipo penal tiene señalada la pena que se aplicará a la persona que cometa la conducta típica. Esta pena puede ser de diversos tipos, señalados en el artículo 24 del Código Penal Federal, siendo la privativa de libertad la más común. Tampoco es considerada un elemento del delito, puesto que se presenta posteriormente y únicamente se refiere a la sanción.

La punibilidad se define como la sanción que previó el legislador para cada tipo penal. En el caso del delito de Defraudación Fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, las sanciones a imponerse son las siguientes:

*I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.*

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

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

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

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

*[...]*

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

Como podemos observar, el delito de Defraudación Fiscal contempla pena privativa de libertad en todos los supuestos, en razón al monto de lo

defraudado, con la finalidad de escarmentar al contribuyente para evitar que reincida en su actitud.

Su aspecto negativo son las excusas absolutorias, las cuales son causas específicamente establecidas en la Ley por las cuales una conducta típica, antijurídica y culpable, no resulta punible por razones de mínima peligrosidad o de utilidad social.

La única excusa absoluta en el delito de Defraudación Fiscal es por mínima peligrosidad y se denomina *arrepentimiento*. Se encuentra en el séptimo párrafo del artículo 108 del Código Tributario Federal, que establece que:

*“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 que el entero sea *espontáneo*, se requiere que la autoridad no haya descubierto la omisión y/o requerido al contribuyente, de lo contrario dicha excusa absoluta no es procedente.

### **3.9.1. La Orden de Aprehesión**

Como señalamos en el capítulo II, la orden de aprehensión es un mandamiento escrito emitido por el Juez de Distrito, por medio del cual ordena la captura del presunto responsable de algún delito sancionado con pena privativa de libertad y que no contemple pena alternativa, como es el caso de la Defraudación Fiscal.

De acuerdo a los artículos 16 de la Constitución General de la República y 195 del Código Federal de Procedimientos Penales, para librarse orden de aprehensión por el delito de Defraudación Fiscal, debe preceder la querrela formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y obrar

datos que acrediten el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del indiciado.

Es solicitada por el Ministerio Público al momento de ejercitar la acción penal y consignar la averiguación previa sin detenido. Si el Juez considera que la solicitud es procedente, girará la orden solicitada y el proceso se suspenderá hasta que el indiciado haya sido capturado. Durante el tiempo que transcurra entre la emisión de la orden de aprehensión y su captura, será considerado prófugo de la justicia.

Si surgen datos posteriores que permitan al Representante Social considerar que la orden ya no es procedente, o que debe reclasificarse el delito, y ésta no se hubiera ejecutado aún, podrá solicitar su cancelación, la cual no impide que continúe la investigación y posteriormente se pueda solicitar nuevamente, salvo que por la naturaleza del hecho deba sobreseerse el proceso o que el delito prescriba.

En caso de no ser posible aprehender al indiciado dentro del plazo que la Ley señala para la prescripción del delito, se extinguirá la acción penal. El artículo 100 del Código Hacendario dispone que la acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de libertad señalada para el delito de que se trate, sin que en ningún caso sea menor a cinco años. La media aritmética se obtiene sumando la pena mayor y la menor y dividiendo el resultado entre dos.

### **3.9.2. La Pena Privativa de Libertad**

El artículo 24 del Código Penal Federal establece los tipos de penas y medidas de seguridad que se pueden imponer a los delincuentes. En el caso del delito de Defraudación Fiscal, la única pena a imponer es la de prisión o privativa de libertad, tanto como medida precautoria como en sentencia.

La pena se fijará en relación al monto de lo defraudado, pudiendo ir desde los tres meses hasta los nueve años. En los casos en que no se pueda

determinar la cuantía de lo defraudado, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Por otra parte, si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

Las penas se aumentarán en una mitad cuando el delito sea calificado, mientras que en caso de tentativa se sancionará al delincuente con dos terceras partes de la pena que corresponda.

Se presenta la tentativa cuando el sujeto activo del delito ejecuta los actos necesarios para la comisión del delito, pero éste no se consuma por causas ajenas a su voluntad. En otras palabras, el sujeto activo hace uso de engaños o se aprovecha de errores tendientes a los fines señalados para la configuración del delito, pero el resultado no se consuma debido a que la autoridad descubre sus maniobras. En este caso, será responsable por el delito de Defraudación Fiscal en grado de tentativa punible. La tentativa presenta dificultades prácticas para fijar el monto de lo defraudado, puesto que el perjuicio no llega a consumarse.

### **3.9.3. La Sanción Pecuniaria**

Anteriormente, la imposición de la sanción pecuniaria era exclusiva de la autoridad administrativa, toda vez que el artículo 94 del Código Tributario Federal prohibía a la autoridad judicial la imposición de dicha pena, aun cuando el artículo 29 del Código Penal Federal estableciera como sanciones la multa y la reparación del daño.

No obstante, para conceder el beneficio de la libertad provisional al indiciado, la caución que fijara la autoridad judicial debía incluir la cuantificación del daño o perjuicio determinado por la autoridad fiscal federal y las contribuciones adeudadas, incluyendo la actualización y recargos determinados por la autoridad administrativa a la fecha de promoción del beneficio.

En razón de lo anterior, el Poder Judicial de la Federación produjo Jurisprudencia en el sentido de que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación resultaba inconstitucional por transgredir el artículo 20, apartado A, fracción I de la Carta Magna, al incluir en la caución montos que no forman parte de la condena a imponer en la sentencia judicial, tales como la reparación del daño, por lo que no se debía solicitar para efectos de la libertad provisional. Lo anterior se refuerza con la Jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en materias constitucional y penal, número 1a./J/37/2006 de la novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII del mes de junio del 2006, número 174878, misma que señala:

**“LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN. EL ARTÍCULO 92 PÁRRAFO CUARTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 20, APARTADO A, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL AL CONDICIONAR ESE BENEFICIO AL PAGO DE UNA GARANTÍA POR EL MONTO ESTIMADO DEL DAÑO O PERJUICIO FISCAL, INCLUYENDO LAS CONTRIBUCIONES ADEUDADAS, ACTUALIZACIÓN Y RECARGOS.**

*El mencionado precepto legal establece que para conceder el beneficio de la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación del daño o perjuicio determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y las contribuciones adeudadas, además de la actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva dicho beneficio, entendiendo estos conceptos, en su conjunto, como el menoscabo patrimonial que trae como consecuencia el delito de defraudación fiscal. Por otro lado, debe considerarse que como el referido artículo 92 se ubica en el capítulo II “De los delitos fiscales” del título IV “De las infracciones y delitos fiscales”, su análisis no puede hacerse de manera aislada, sino inmersa en el sistema que integra, por lo que resulta dable su interrelación con el artículo 94 del propio Código que prevé que en los delitos fiscales está prohibido a la autoridad judicial imponer sanción pecuniaria, así como que las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal, y si además el artículo 29 del Código Penal Federal establece que la sanción pecuniaria comprende la multa*

*y la reparación del daño, se concluye que la prohibición de que se trata incluye ambas modalidades, por tanto el mencionado artículo 92, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación transgrede la garantía establecida en beneficio del procesado en el artículo 20, apartado A, fracción I, de la Constitución Federal, pues si el monto estimado de la reparación del daño no va a ser materia de la condena que, en su caso, pudiera decretarse, resulta indebido el requisito de que se garantice ese concepto para efectos de la libertad provisional.*

*Amparo en revisión 594/2005. 1o. de junio de 2005. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Enrique Luis Barraza Uribe.*

*Amparo en revisión 1823&2004. 15 de junio del 2005. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Eunice Sayuri Shinya Soto.*

*Amparo en revisión 583/2005. 22 de junio del 2005. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Roberto Ávila Ornelas.*

*Amparo en revisión 1153/2005. 5 de octubre del 2005. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.*

*Amparo en revisión 2199/2005. 22 de marzo del 2006. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.*

*Tesis de jurisprudencia 37/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticuatro de mayo de dos mil seis."*

Ante este criterio obligatorio, fue necesario realizar una reforma que evitara esta violación. Sin embargo, en vez de eliminar los requisitos excesivos, y por tanto inconstitucionales, contemplados en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, optaron por derogar en su totalidad el artículo 94 del mismo ordenamiento, eliminando la prohibición que tenía la autoridad judicial para imponer sanciones pecuniarias por la comisión de delitos fiscales. Esto es una prueba fehaciente de la desmedida criminalización que se da al delito de

Defraudación Fiscal, aumentando excesivamente las sanciones y consecuencias derivadas de esa conducta, sobre todo tratándose de delitos graves, para evitar que los contribuyentes defrauden al Fisco. Contrasta con ello el hecho de que, como agudamente señala Orellana Wiarco, los delitos de *peculado y enriquecimiento ilícito* cometidos por servidores públicos no son catalogados como graves y, en consecuencia, ellos sí alcanzan el beneficio de la libertad provisional.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Vid. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, *Op. Cit.*, p. 183.

## CAPÍTULO IV

### PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El capítulo final de la presente investigación lo utilizaremos para analizar el artículo 92 del Código Tributario Federal y la forma en que permite la substanciación de los procedimientos penal y administrativo al mismo tiempo. En primer lugar, haremos una breve referencia a su contenido; posteriormente hablaremos de sus deficiencias, para finalizar con nuestra propuesta de reforma y las consecuencias que provocaría.

#### 4.1. El Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación

Constituye la piedra angular del procedimiento penal-fiscal al establecer las reglas generales para la persecución de los delitos, mismas que, por ser especiales, excluyen la aplicación de las reglas generales contenidas en los ordenamientos penales sustantivo y adjetivo. Podemos dividirlo en tres aspectos principales: requisitos de procedibilidad, sobreseimiento y cuantificación del posible perjuicio causado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo a su texto, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal es necesario que, previamente, la citada autoridad tributaria:

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

En cualquier caso no previsto por estas fracciones, bastará la denuncia de los hechos que cualquier persona haga ante el Ministerio Público.



En términos de la fracción I de dicho precepto, para ejercitar la acción penal en contra de una persona por la posible comisión del delito de Defraudación Fiscal es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, sin importar el estado que guarde el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado.

Una vez ejercitada la acción penal, es posible sobreseer el proceso penal a petición de la citada Secretaría. El sobreseimiento es una forma de terminación anticipada, antes del dictado de la sentencia, que se presenta por ciertas causas específicamente señaladas en la Ley. En este caso, la solicitud de la autoridad hacendaria equivale al perdón otorgado por la víctima u ofendido del delito. Este sobreseimiento termina definitivamente con el proceso y tiene los mismos efectos que una sentencia absolutoria, es decir, la libertad del imputado y la terminación de la persecución penal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para solicitar el sobreseimiento de los procesos penales en los delitos perseguibles por querrela o declaratoria de perjuicio, entre ellos el de Defraudación Fiscal, siempre y cuando el imputado pague las contribuciones adeudadas, incluyendo los recargos y demás sanciones administrativas correspondientes, o bien cuando los garantice a su entera satisfacción.

No obstante, esta facultad no es general, sino discrecional, en otros términos, quedará a criterio de la autoridad fiscal elegir los procesos en los cuales solicitará el sobreseimiento. Cuando existan varios involucrados en la posible comisión del delito, el sobreseimiento únicamente surtirá efectos respecto de las personas que expresamente se señalen. La petición podrá realizarse desde el inicio del procedimiento y hasta antes de que el Ministerio Público formule conclusiones.

El otro aspecto a resaltar del artículo 92 del multicitado Código Fiscal de la Federación es la cuantificación del perjuicio causado a la autoridad hacendaria. Esta cuantificación es una estimación o cálculo del daño que el

imputado causó con su conducta, y deberá incluirlo en la querrela o declaratoria de perjuicio correspondiente.

Ésta sólo surtirá efectos en el procedimiento penal, para fijar el monto de la caución cuando el inculpado solicite su libertad provisional. La cuantificación deberá incluir el perjuicio causado, las contribuciones adeudadas previamente actualizadas y los recargos que se hayan determinado hasta la fecha en que se solicite la libertad provisional.

Como señalamos anteriormente, no podrá solicitarse este beneficio cuando el monto de lo defraudado rebase la cantidad de \$1'369,930.00<sup>63</sup>, es decir, cuando supere los rangos señalados en las fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación y sea calificado. Como mencionamos en el tercer capítulo, varias de las calificativas establecidas para el delito de Defraudación Fiscal son equiparables a la conducta genérica requerida en la descripción típica; en consecuencia, prácticamente todos los procedimientos penales que se inicien serán por delito calificado.

La caución solicitada en el procedimiento penal es independiente de la garantía del interés fiscal; esto quiere decir que el inculpado que desee obtener su libertad provisional estará obligado a cubrir o garantizar tanto el interés fiscal, que incluye las contribuciones adeudadas y sanciones administrativas, como la caución del procedimiento penal, que incluye la cuantificación del perjuicio antes mencionada. Esto se traduce en cargas excesivas en contra del contribuyente, que dificultan en gran medida su solicitud de libertad provisional.

Si el inculpado paga o garantiza el interés fiscal a satisfacción de la autoridad hacendaria federal, el Juez podrá reducir el monto de la caución hasta en un 50%, siempre que se solicite y existan datos que justifiquen la reducción.

---

<sup>63</sup> Las cantidades deberán actualizarse cada año, en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

#### **4.1.1. La Dualidad del Hecho Ilícito**

Este problema se presenta porque existen ciertas conductas en materia fiscal que pueden constituir tanto una infracción como un delito fiscal. Entre ellas, tenemos al Contrabando y a la Defraudación Fiscal ocasionada por la omisión en el pago de contribuciones. Respecto a esta última, los artículos 71 y 76 del citado Código Tributario Federal señalan que comete una infracción sancionable administrativamente quien omita el pago de una o varias contribuciones.

Pero esta misma conducta, es decir, la omisión en el pago de contribuciones, puede constituir también la posible comisión del delito de Defraudación Fiscal cuando el infractor haga uso de engaños o se aproveche de errores de la autoridad para lograr su cometido, tal como lo dispone el artículo 108 del ordenamiento antes citado.

En consecuencia, es posible que se lleven a cabo simultáneamente ambos procedimientos para sancionar al contribuyente, esto es, el procedimiento administrativo que sanciona la infracción y el penal, que sanciona la referida conducta delictiva. Algunos doctrinarios han denominado este fenómeno como *dualidad del hecho ilícito*.

Lo anterior es posible porque el artículo 92, fracción I, del Código Tributario en cita faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su carácter de titular del bien jurídico tutelado, para formular querrela e iniciar la persecución penal, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado.

Al referirse al procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado, podemos deducir que ni siquiera es necesario que éste se inicie para que se realice la persecución penal, y que la autoridad hacendaria federal puede formular la querrela en cualquier momento, sin necesidad de esperar a que la resolución administrativa que determine la omisión en el pago de contribuciones quede firme, esto es, que el particular ya no tenga recurso

alguno que promover, sea por no existir en la Ley o por haberlos agotado todos.

La Doctora Margarita Lomelí Cerezo explica que se da origen a “...dos procedimientos sancionatorios diversos: uno ante las autoridades judiciales para la comprobación y castigo del delito, y otro, que se tramita ante las autoridades administrativas, para constatar y sancionar la infracción de carácter administrativo.”<sup>64</sup>

Derivado de lo anterior, el responsable podrá ser sancionado en dos ocasiones distintas: una sanción administrativa de carácter pecuniario y una sanción penal privativa de libertad.

Este tema ha sido motivo de controversia entre diversos autores. Algunos de ellos, como Margarita Lomelí Cerezo y Raúl González-Salas Campos lo consideran inconstitucional. En su concepto, la dualidad de procedimientos viola el principio *non bis in ídem* contenido en el artículo 23 constitucional, mismo que a la letra dice: “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.”

A grandes rasgos, consideran que ambos procedimientos, el administrativo y el penal, tienen un fin represivo; su propósito es sancionar al contribuyente por violar una disposición legal, mediante la imposición de una pena de carácter represivo. La única diferencia entre las penas es cualitativa, es decir, sólo se diferencian por su gravedad. Mientras que la sanción administrativa es pecuniaria, la judicial es privativa de libertad. En su concepto, estas penas no tienden al cumplimiento de un derecho violado, sino a castigar una conducta e imponer un escarmiento al contribuyente omiso, para que no reincida en su actitud.

En adición, piensan que existe identidad de partes en ambos procedimientos, puesto que el sujeto activo es el Estado y el pasivo es el

---

<sup>64</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, 5ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 107.

particular. Además de que ambos sancionan la misma conducta, los mismos hechos y tienen la misma finalidad: imponer una sanción.

A causa de estos argumentos, entre otros, concluyen que la dualidad permite que se juzgue y sancione dos veces a una persona por los mismos hechos, lo cual es inconstitucional al estar prohibido por el artículo 23 de la Carta Magna.

El autor Raúl González-Salas Campos también considera inconstitucional la dualidad de procedimientos al señalar que, de acuerdo al artículo 21 de la Constitución, la imposición de penas es una facultad propia y exclusiva de la autoridad judicial. Por tanto, en razón de que la sanción pecuniaria impuesta por la autoridad administrativa se considera una pena, en términos del artículo 24, numeral 6 del Código Penal Federal, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación podría ser declarado inconstitucional por permitir a la Secretaría de Hacienda imponer penas, siendo ésta una facultad exclusiva de la autoridad judicial.<sup>65</sup>

Derivado de los argumentos anteriores, la Doctora en Derecho Margarita Lomelí Cerezo, ex Magistrada Presidenta de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, considera que tendría que suprimirse la dualidad de procedimientos, al argumentar lo siguiente:

*“...para evitar la violación del artículo 23 constitucional y del principio esencial del orden jurídico, denominado non bis in idem, que consagra dicho precepto constitucional, en estricto sentido tendría que suprimirse la dualidad de procedimientos (penal y administrativo) a que nos hemos referido, para lo cual sería necesario que se optara por uno solo de ellos. Es decir, las transgresiones que actualmente constituyen a la vez delito e infracción administrativa, tendrían que configurarse o bien como delitos, o exclusivamente como contravenciones, escogiendo para darles el carácter delictual a aquellas que, de acuerdo con la tradición jurídica y la conciencia social, se consideran verdaderamente graves y*

---

<sup>65</sup> Cfr. GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, Los Delitos Fiscales, Pereznieto Editores, México, 1995, p. 53.

*lesivas para los intereses de la colectividad... y tipificando sólo como infracciones administrativas, las que no corresponden en la realidad social a esas exigencias.*<sup>66</sup>

Cabe resaltar que la referida autora hace un señalamiento de conductas que lesionan a la sociedad y merecen ser sancionadas penalmente, sin mencionar a la Defraudación Fiscal, por lo que no considera que ésta conducta sea gravemente lesiva para la sociedad.

En cambio, existe otra corriente de autores que no comparten esta opinión y consideran constitucional la dualidad de procedimientos, dado que no viola el principio *non bis in ídem* contenido en el artículo 23 constitucional. Entre ellos tenemos al finado tratadista Manuel Rivera Silva, así como a los maestros Mario Alberto Torres López y Octavio Alberto Orellana Wiarco.

Para el maestro Mario Alberto Torres López, la dualidad no viola el principio *non bis in ídem*, puesto que si bien éste prohíbe que se juzgue a una persona dos veces, se refiere única y exclusivamente al ámbito penal, al referirse expresamente a *delitos*. Esto limita el principio *non bis in ídem* a los juicios del *orden criminal*, ya que su texto se debe analizar a la luz del artículo 14 constitucional que establece que: “*En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata*”, consecuentemente, deduce que todo juicio que se refiera a un delito, y a la pena aplicada por él, es inexorablemente del orden criminal.<sup>67</sup>

En tal orden de ideas, aduce que el procedimiento administrativo no puede equipararse al penal puesto que son de diversa naturaleza, protegen bienes jurídicos diferentes y tienen distintos fines. Por lo tanto, “*...el mismo hecho concreto puede ser materia del procedimiento penal y del*

---

<sup>66</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita, *Op. Cit.*, pp. 119 y 120.

<sup>67</sup> *Vid.* TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Op. Cit.*, p.20.

*procedimiento administrativo; pero no hay duplicación o repetición del procedimiento penal.*<sup>68</sup>

Coincidimos con el autor en que la naturaleza de los procedimientos administrativo y penal es distinta, por lo que la dualidad no viola el principio *non bis in ídem*.

Por su parte, el tratadista Carlos Alberto Orellana Wiarco sostiene que un mismo hecho puede violar varias normas correspondientes a diferentes materias, y si los procedimientos para sancionarlos corresponden a diversas áreas, no por ello se viola el principio *non bis in ídem*, pues cada sanción responde a intereses o protección de bienes de distinta naturaleza.<sup>69</sup>

En opinión del autor Miguel Ángel García Domínguez, no se viola el principio *non bis in ídem* debido a que su fin es evitar que se juzgue dos veces una misma conducta desde la misma perspectiva, para impedir que se imponga dos veces una misma clase de sanción; esto es, que se imponga dos veces una pena privativa de libertad, o una sanción pecuniaria, en pocas palabras, que se decrete dos veces la pérdida de bienes y derechos.

Por tanto, en su opinión, dicha exigencia se cumple en virtud de que aun cuando una conducta constituya al mismo tiempo un delito y una infracción, la autoridad administrativa sólo puede condenar a una sanción pecuniaria o decretar la pérdida de bienes y derechos, mientras que el Juez Penal únicamente puede imponer la sanción privativa de libertad, por lo que no existe violación al principio antes citado.<sup>70</sup>

La Jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación resolvió el dilema al considerar que la dualidad es constitucional debido a que los procedimientos penal y administrativo son distintos y persiguen diversos

---

<sup>68</sup> *Íbidem*, p. 21.

<sup>69</sup> Vid. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, *Op. Cit.*, p. 193.

<sup>70</sup> Cfr. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, Derecho Fiscal-Penal, "Las Infracciones y las Multas Fiscales", Porrúa, México, 1994, pp. 344 y 345.

finés, pues el primero se refiere a la imposición de una pena corporal por el delito, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe al cobro de las contribuciones omitidas y sus accesorios, siendo competencia de la autoridad administrativa.

Al respecto, existen criterios que sostienen la independencia de ambos procedimientos, como la tesis aislada en materia penal VI.2o.385 P, con número de registro 209 263, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación número XV, Febrero de 1995, Octava Época, página 47, misma que establece lo siguiente:

**“DEFRAUDACION FISCAL. NULIDAD DE LA RESOLUCION QUE DETERMINA EL CREDITO FISCAL, INSUFICIENTE PARA DESVANECER LOS DATOS EN LA CAUSA PENAL INSTRUIDA EN CONTRA DEL QUEJOSO POR EL DELITO DE.**

*El hecho de que una Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, declare la nulidad del crédito fiscal determinado a cargo de una persona moral, es insuficiente para que el juez que conoce de la causa penal que se sigue en contra de su representante legal, por el delito de defraudación fiscal previsto y sancionado por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, declare probado el incidente de desvanecimiento de datos, promovido por el inculpado con apoyo únicamente en aquella resolución; máxime si la nulidad se hizo depender de una violación formal, pues ello implica que la reposición del procedimiento de comprobación fiscal ordenada, es sólo para determinados efectos; y sobre todo si el auto de formal prisión dictado en contra del quejoso, se apoyó en diversos datos que demuestran la conducta delictiva de referencia. Asimismo, porque la citada disposición no establece como elemento del delito de defraudación fiscal, la existencia de una determinación del crédito fiscal en cantidad líquida, sino que señala que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.



*Amparo en revisión 461/94. Jorge Galdino Niño de Rivera Velázquez. 22 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.*

*Nota: Por ejecutoria de fecha 13 de junio de 2000, el Tribunal Pleno declaró inexistente la contradicción de tesis 20/98 en que participó el presente criterio.”*

Como podemos ver, este criterio sostiene la independencia y autonomía de los procedimientos al considerar que la nulidad del crédito fiscal es insuficiente, por sí sola, para desvanecer los datos por los que se instruyó la causa penal por el delito de Defraudación Fiscal, aclarando que dicho criterio se refiere únicamente a una violación formal.

Por el contrario, también existen criterios que subordinan la procedencia de la acción penal a la resolución dictada en el procedimiento administrativo, como la tesis aislada en materia penal XIV.2o.44 P, con número de registro 199 884, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta IV, diciembre de 1996, novena época, página 385, que a la letra dice:

**“DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCION LA REVISION DEL CREDITO FISCAL.**

*Los elementos típicos del delito de defraudación fiscal equiparada previsto en el artículo 109, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, son: a) Que se omita presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales; y b) Que por esta omisión se deje de pagar la contribución correspondiente. Ahora bien, de la descripción anotada se desprende que para que se colme a cabalidad el segundo de dichos supuestos, es menester demostrar en forma fehaciente que el contribuyente realmente tiene la obligación fiscal que se le reclama, pero tal elemento no se actualiza cuando impugna oportunamente la resolución que determinó el crédito fiscal por el ejercicio revisado y, al formularse la querrela respectiva, la reclamación se encuentra pendiente de resolver, pues en tal supuesto, ante el desconocimiento de la existencia de la obligación tributaria del reo, no puede determinarse si el segundo de los elementos indicados se encuentra acreditado o no.*

*SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO.*

*Amparo directo 412/96. Roberto Borge Martín. 10 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: Gabriel A. Ayala Quiñones.”*

En este supuesto sí se requiere la resolución del recurso interpuesto por el contribuyente; de lo contrario, no se podría determinar si se acredita o no la omisión en el pago de la contribución.

También tenemos la tesis de jurisprudencia en materia penal P./J.92/2000, con número de registro 191 108, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, septiembre del 2000, novena época, página 6, misma que establece:

***“DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN.***

*De conformidad con lo previsto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querella respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de*

*establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.*

*Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número 92/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil.*

*Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 10, tesis P./J. 130/2000, de rubro "DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE."*

Nótese que el criterio que se cita se sustenta en la aplicación literal del artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es decir, en que éste permite que se formule la querrela en cualquier momento del procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado.

#### **4.2. Las deficiencias del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación**

En nuestro concepto, el precepto legal en cita presenta deficiencias sustanciales que se traducen en violaciones a las garantías individuales de los gobernados. Esto se produce cuando los legisladores tratan de obtener, a toda costa, el pago de contribuciones mediante una exagerada e ineficiente criminalización de las conductas omisivas en el pago de los tributos, quedando de manifiesto, una vez más, la enorme desventaja de los ciudadanos ante el casi omnipotente poder del Estado.

Prueba fehaciente de ello es la parte correspondiente a los requisitos que impone a los indiciados que soliciten su libertad provisional, los cuales fueron declarados inconstitucionales por exigir mayores aspectos a los

establecidos en la Constitución, tales como la cuantificación del perjuicio, las contribuciones adeudadas, actualizaciones y recargos.

Visto lo anterior, ante la necesidad de una reforma que eliminara esta inconstitucionalidad, en vez de suprimirse dichos requisitos, los legisladores derogaron el artículo 94 del Código Tributario multicitado, eliminando la prohibición impuesta al Poder Judicial para imponer sanciones pecuniarias, con la finalidad de que se le puedan seguir requiriendo al contribuyente.

Al parecer, al tipificar ciertas conductas como delitos, el Estado no buscó procurar la equidad y justicia en las materias administrativa y penal, sino encontrar maneras más efectivas de recaudar contribuciones mediante la coacción que representa un procedimiento penal en contra del contribuyente, incluso violando sus derechos fundamentales.

Sin considerar la cuantificación del perjuicio para efectos de la caución, en nuestro concepto existen dos deficiencias que hacen necesaria una reforma al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación: la facultad de formular querrela sin importar el estado que guarde el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado y la facultad discrecional para solicitar el sobreseimiento de los procedimientos, cuando los imputados paguen los créditos fiscales o los garanticen satisfactoriamente, ambos aspectos siendo facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### **4.2.1. Formular querrela en cualquier momento**

Todos los delitos son diferentes entre sí, por lo que independientemente de las reglas generales, existen aspectos que por sus características deben valorarse individualmente.

En nuestro concepto, y en opinión de varios autores, la Defraudación Fiscal es un delito que se ha criminalizado en exceso. Sin embargo, no coincidimos con los doctrinarios que consideran que este delito no debería existir, debido a que es una conducta que causa un daño a la sociedad

porque las contribuciones son una cuestión de interés público que se utilizan para satisfacer las necesidades de toda la sociedad, y puede propiciar otros delitos como el denominado operaciones con recursos de procedencia ilícita, comúnmente llamado *lavado de dinero* y tipificado por el artículo 400 BIS del Código Penal Federal, puesto que los montos defraudados escapan a la revisión de su origen que hace la autoridad fiscal.

Nosotros pensamos que la Defraudación Fiscal entra en los llamados *delitos de cuello blanco* debido a que éstos son cometidos por personas de posición económica y social privilegiada, que aprovechan esta circunstancia para obtener ganancias extraordinarias, valiéndose de los medios tanto legales como ilegales que su elevada posición les proporciona.

Sobre todo si consideramos que los *delincuentes de cuello blanco* siempre tienen a su disposición un nutrido grupo de especialistas como abogados, contadores, administradores y demás profesiones relacionadas, siendo incluso común que el mismo *delincuente* sea un especialista en la materia. Además, debe tomarse en cuenta que, en muchas ocasiones, estas personas aprovechan la corrupción que existe entre algunos funcionarios públicos de Hacienda para escapar a las revisiones o sanciones, así como a las querellas penales. En consecuencia, es improbable que los verdaderos *defraudadores* sean sancionados y privados de su libertad, siendo el contribuyente común quien es desmesuradamente sancionado, tanto administrativa como penalmente, violando sus garantías individuales de seguridad jurídica como explicaremos a continuación.

El extinto maestro Emilio Margáin Manautou refería que, anteriormente, era raro que el Fisco formulara querella contra algún contribuyente por este delito; sin embargo, de 1983 a 1988 se incrementó la frecuencia con que la Procuraduría General de la República recibió querellas por Defraudación Fiscal, sobreseyendo los procesos a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando el indiciado cubría los créditos fiscales o los garantizaba a su entera satisfacción.

Pero, a partir de 1989 aumentaron sensiblemente las querellas sin derecho a fianza, además, el Fisco se negó a sobreseer los procedimientos aun cuando los contribuyentes pagaban o garantizaban los créditos fiscales, etapa que se conoció como *terrorismo fiscal*. De 1995 a 1998 se incrementó nuevamente el volumen de querellas formuladas por la autoridad hacendaria federal, al grado de que sus funcionarios se jactaban de que en los dos primeros años habían formulado el doble de querellas que en los seis años anteriores.<sup>71</sup>

El citado tratadista Raúl González-Salas señala que la criminalización de la Defraudación Fiscal no tiene razón de ser, puesto que resultaría intolerable en un sistema fiscal justo y merecedor del respeto de todos; por tanto, considera que la existencia del delito es producto de una comprobación estadística que revela que muchos contribuyentes defraudan y, por consiguiente, la autoridad considera preciso desencadenar el *terror fiscal* mediante la persecución penal de los contribuyentes omisos, para obligarlos a pagar. En tal tenor, considera la sanción como una posición meramente utilitarista de los fines de la pena, para encubrir el fracaso del sistema fiscal.<sup>72</sup>

Ahora bien, considerando que la omisión en el pago de contribuciones puede constituir tanto una infracción administrativa como un delito, ¿dónde radica la diferencia fundamental para considerar la conducta del contribuyente como una simple infracción administrativa o bien un delito fiscal?

La diferencia radica en el dolo, traducido como el ánimo o la intención de cometer el delito, queriendo y entendiendo el resultado causado con la conducta. En el caso del delito de Defraudación Fiscal, éste tiene dos vertientes: hacer uso de engaños o aprovecharse de errores. La primera forma es activa, el contribuyente ejecuta maniobras para engañar el fisco, entendiendo que el resultado será que omita el pago de contribuciones u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Fisco. Por su parte, la segunda

---

<sup>71</sup> Vid. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.*, pp. 351 y 352.

<sup>72</sup> Vid. GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, *Op. Cit.*, p. 4.

forma es pasiva, la autoridad comete un error y el contribuyente, al darse cuenta, decide no hacerlo ver a la misma, obteniendo con ello alguno de los resultados antes mencionados. De lo anterior se infiere que aun cuando un contribuyente omita el pago de contribuciones u obtenga un beneficio indebido, el delito no se configura si no existió el dolo indispensable, el ánimo para defraudar al Fisco.

Aun así, para ejercitar acción penal contra una persona es necesario acreditar todos y cada uno de los elementos objetivos del delito; en otros términos, es necesario acreditar materialmente el hecho ilícito, a efecto de que durante el procedimiento penal se determine si el imputado participó o no en el mismo y si su conducta revistió el dolo que la figura típica requiere.

Es así porque puede ocurrir que exista la infracción, entendida como la omisión en el pago de contribuciones, pero no exista el delito por no existir en el contribuyente el ánimo de defraudar al Erario.

No obstante, de lo anterior se colige que aun cuando los procedimientos son independientes, por cuanto hace a que lo resuelto en uno no debe influir en el otro y las respectivas autoridades tiene autonomía en su resolución, es indudable que las reglas de la lógica establecen indudablemente que sí se debe considerar el procedimiento administrativo para efectos de resolver la cuestión penal.

Lo anterior es así porque, en primer lugar, ambos derivan de una misma conducta, por regla general la omisión en el pago de contribuciones. Sin embargo, si bien esta conducta bastaría para configurar la infracción, en caso de acreditarse, no ocurre lo mismo con el delito, puesto que es necesario acreditar el dolo, junto con los elementos objetivos del tipo penal.

Por consiguiente, para ejercitar acción penal contra un contribuyente, es necesario acreditar los elementos objetivos o materiales del tipo, es decir, la omisión en el pago de contribuciones o la obtención del beneficio indebido,

y el correspondiente perjuicio al Fisco Federal. Una vez acreditados, se podrá ejercitar la acción penal para dirimir, dentro del procedimiento respectivo, si existió el dolo requerido por el tipo penal, y si el imputado es responsable de su comisión haciendo uso de engaños o aprovechándose de errores de la autoridad.

Así pues, convendría preguntarse, ¿cuál es el medio idóneo (y quizá el único) para acreditar los elementos objetivos antes señalados?

Nosotros consideramos que la única manera de acreditarlos es mediante la resolución dictada en el procedimiento administrativo respectivo. En primer lugar, porque es la autoridad hacendaria quien tiene conocimiento de la posible omisión en el pago de contribuciones, derivado de una revisión de las declaraciones y documentación del contribuyente. En tal caso, unilateralmente le impondrá las sanciones administrativas correspondientes.

Hasta ese momento, no se le ha permitido al particular defenderse de las imputaciones realizadas por la autoridad fiscal y acreditar la inexistencia de las omisiones e infracciones aducidas por el Fisco. En otros términos, se le tiene por contribuyente omiso como si la infracción estuviere plenamente acreditada, sin permitirle promover los medios de impugnación a los que tiene derecho, violando con ello la garantía de audiencia.

Se da cumplimiento a esta garantía mediante los medios de defensa referidos en el primer capítulo, con los cuales el contribuyente se encuentra en posibilidad de desvirtuar las observaciones y obtener la nulidad de la resolución administrativa, en cuyo caso, es inconcuso que no existiría la comisión del referido delito, porque al no existir la omisión en el pago de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido, y por lo tanto tampoco el perjuicio causado al Fisco, no se acreditan los elementos objetivos del tipo, requisito indispensable tanto para girar orden de aprehensión como para ejercitar la acción penal y sancionar al probable responsable.



En adición a lo anterior, en caso de declararse nula la resolución administrativa, extinguiría toda consecuencia legal derivada de la misma, puesto que un acto nulo no puede producir efectos jurídicos, mucho menos servir de sustento para privar de la libertad a una persona. Si bien es posible que la nulidad sea sólo para efecto de reponer el acto, en parte o en su totalidad, esto no quiere decir que se acredite la posible omisión ni la comisión del delito, dado que en todo caso el acervo probatorio resultaría insuficiente para acreditarlos hasta en tanto no se hayan subsanado las violaciones y dictado la nueva resolución.

En consecuencia, el sistema actual permite la posibilidad de privar de la libertad a una persona bajo un mandamiento derivado de un acto posiblemente ilegal, y por tanto nulo, en otras palabras, sería tanto como aceptar que un acto nulo fuera eficaz y suficiente para decretar la privación de la libertad de una persona, lo cual es completamente violatorio de garantías y carente de toda lógica jurídica, al grado de vulnerar principios generales del Derecho tales como: *“Las cosas que se hacen contra Derecho se reputan no hechas”* y *“Lo que es nulo no produce efecto alguno”*.

De lo anterior se sigue que, si se considera que los procedimientos administrativo y penal son autónomos e independientes para efecto de sancionar al probable responsable de una cierta conducta, también deben serlo respecto a la garantía de audiencia señalada en el artículo 14 constitucional que reza:

*“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”*

En palabras sencillas, implica que el particular debe ser oído y vencido en un juicio donde se le permita ofrecer pruebas, formular alegatos y, en general, cumplir con todas las formalidades del procedimiento.

Cabe mencionar que la garantía de audiencia se refiere únicamente a actos privativos. El eminente Doctor Ignacio Burgoa refiere que existen actos privativos y actos de molestia. La diferencia radica en que los primeros constituyen una *merma* o *menoscabo* en la esfera jurídica de los gobernados, determinados por el egreso de un bien o un derecho; para ello, éste menoscabo debe ser el fin último del acto de autoridad, y no un medio para lograr otro propósito, puesto que en ese caso no será acto privativo, sino acto de molestia.

Por ejemplo, en caso de ejecutarse un embargo precautorio contra el contribuyente, como *medio* para garantizar el pago de las contribuciones, es un acto de molestia, puesto que aun cuando se le priva de algún bien, no es el fin último del procedimiento, sino un medio para lograr el fin.<sup>73</sup>

Luego, el fin último de las resoluciones dictadas por la autoridad hacendaria es privar al contribuyente de una parte de sus bienes para cubrir un supuesto adeudo, es decir, tales resoluciones invariablemente constituirán una pérdida de bienes, por lo que son actos privativos que requieren, indispensablemente, que se le conceda la garantía de audiencia al particular antes de ejecutarse.

En materia fiscal, esta garantía se cumple *a posteriori*, o sea, se le permite defenderse después de la imposición de la sanción, mediante los recursos administrativos a los que nos referimos en el primer capítulo.

Mediante su interposición, el contribuyente está en posibilidad de desvirtuar las afirmaciones de la autoridad y obtener la nulidad de la resolución recurrida. Lo anterior nos permite inferir que resulta necesario agotar todos y cada uno de los medios de defensa a favor del contribuyente antes de estar en posibilidad de ejercitar la acción penal en su contra. En primer término, porque no se puede privar a ningún particular de su garantía

---

<sup>73</sup> Vid. BURGOA, Ignacio, Las Garantías Individuales, 37ª ed., Porrúa, México, 2004, pp. 538 y 539.

de audiencia porque en tal caso el acto sería inconstitucional, y en segundo lugar, porque mientras no se declare firme el adeudo con el Fisco tampoco puede considerarse acreditada la *omisión en el pago de contribuciones* o la *obtención de un beneficio indebido*, ni el correspondiente *perjuicio del fisco*, y al ser éstos elementos objetivos del tipo, se constituye el elemento negativo del delito denominado atipicidad, tal como lo señala expresamente el artículo 15, fracción II del Código Penal Federal que establece que el delito se excluye cuando: “*Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate*”.

Entonces, mientras no se hayan agotado los medios de defensa a favor del contribuyente, el crédito fiscal y la correspondiente omisión en el pago de contribuciones podrían ser declarados nulos, por lo que no se acreditarían dos de los elementos típicos del delito de Defraudación Fiscal.

Todo lo anterior apunta a la conclusión de que al ser el procedimiento administrativo independiente del penal, y por tanto autónomo, se debe conceder al particular su garantía de audiencia, permitiéndole defenderse de la supuesta omisión en el pago de contribuciones, y no pretender que la garantía se cumpla en el proceso penal, juzgándolo como si la omisión en el pago de contribuciones fuera un hecho probado plenamente.

Como resultado, la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular querrela en cualquier estado del procedimiento que, en su caso, se tenga iniciado viola la garantía de audiencia de los particulares, puesto que no les permite defenderse de la supuesta omisión en el pago de contribuciones, dándoles tratamiento como si estuviera plenamente acreditada junto con el perjuicio causado al Fisco, por lo cual es una facultad ilegal que resulta necesario reformar.

Máxime si tomamos en cuenta que la citada Secretaría la ha utilizado indebidamente para presionar a los contribuyentes y obtener con ello el pago de los créditos fiscales. Además de ello, dado que en la práctica formulan las

querellas contra contribuyentes que supuestamente deben montos elevados, y que la conducta genérica encuadra siempre en alguna de las calificativas que señalamos en el capítulo anterior, nos encontraremos con que los contribuyentes no tendrán derecho a obtener su libertad provisional, y de ser aprehendidos se les estará privando de su libertad sin que estén acreditadas la omisión en el pago de contribuciones o la obtención del beneficio indebido, ni el perjuicio causado al Fisco, mucho menos el dolo que reviste el hacer uso de engaños o aprovecharse de errores de la autoridad.

Somos conscientes de que si el delito se comete en grado de tentativa punible no existe el perjuicio y aun así es sancionable, porque el delito no se consumó por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo; pero incluso ante este caso, la supuesta tentativa podría ser desvirtuada por el particular mediante los medios de defensa en materia administrativa, al acreditar la veracidad de sus declaraciones y demostrar que los pagos realizados al Fisco fueron correctos o bien demostrar que el beneficio obtenido fue lícito, por lo que es indiscutible que se le debe conceder su garantía de audiencia y permitirle defenderse.

En el caso del aprovechamiento de errores, no cabe la tentativa punible, puesto que este delito se configura de forma instantánea cuando el Fisco, a causa de un error, le permite omitir el pago de una contribución o le entrega voluntariamente un beneficio al contribuyente, siempre que éste no tenga derecho al mismo. En este caso, el perjuicio se produce, pero también se le debe dar derecho a defenderse y acreditar, en primer lugar, que sí tenía derecho a recibir el beneficio, y en segundo, que no existió dolo alguno de su parte, dado que entra en lo posible que el contribuyente tampoco se dé cuenta que no tenía derecho al beneficio obtenido. Al igual que en el supuesto anterior, mediante los recursos administrativos se encuentra en posibilidad de desvirtuar las observaciones de la autoridad, por lo que se le debe permitir defenderse de ellas.

De lo anterior se desprende que incluso en el caso de la tentativa punible es necesario que cause ejecutoria la resolución de responsabilidad administrativa antes de iniciar el procedimiento penal. De lo contrario, no se acredita el cuerpo del delito, requisito indispensable para ejercitar la acción penal, tal como ordena el artículo 168 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Este precepto requiere acreditar los elementos objetivos y normativos que constituyen la materialidad del hecho, para poder ejercitar la acción penal, mientras que en el procedimiento penal se buscará acreditar los elementos subjetivos, en el caso de la Defraudación Fiscal únicamente es el dolo, y la responsabilidad que pudiera tener el imputado.

Por tal razón, dado que la omisión en el pago de contribuciones, la obtención de un beneficio indebido y el perjuicio causado al Fisco Federal son elementos objetivos del tipo, es indispensable acreditarlos antes de poder ejercitar acción penal contra el contribuyente. Si la querrela es formulada antes de resolverse los medios de defensa a favor del contribuyente, el perjuicio sólo es presumible y no puede ser suficiente para privarlo de su libertad.

En términos simples, mientras no se declare firme el crédito fiscal, no se acreditan los elementos objetivos del tipo y el delito se excluye. Tal es el aspecto negativo del delito conocido como *atipicidad*.

Al existir dos procedimientos diversos y autónomos, existe la posibilidad, muy grande, de que existan resoluciones contradictorias respecto de una misma conducta, y se le absuelva en un procedimiento, condenándolo en el otro.

Esto es posible sin ningún problema cuando se le condena en el procedimiento administrativo y se le absuelve en el penal, puesto que sí puede darse el caso de que exista omisión en el pago de contribuciones y por

tanto se le sancione administrativamente, pero que no exista dolo del contribuyente para engañar a la autoridad, por lo que al no configurarse el delito se le absuelva.

Sin embargo, no ocurre lo mismo si es en el procedimiento administrativo donde se le absuelve, condenándolo en el penal. En este caso, que las resoluciones sean contradictorias sí representa un absurdo jurídico debido a que es el procedimiento administrativo donde se acreditan plenamente los elementos objetivos y normativos del tipo. Incluso, podría considerarse que el procedimiento administrativo es un preámbulo del penal, puesto que en él se dirimirá si el contribuyente omitió el pago de contribuciones u obtuvo un beneficio indebido, causando con ello un perjuicio al Fisco Federal.

Por consecuencia, si la resolución dictada en el procedimiento administrativo es absolutoria, se está declarando la inexistencia de los elementos típicos antes mencionados, y por consiguiente la inexistencia del delito.

En tal caso, ¿qué ocurre cuando el contribuyente fue privado de su libertad, sin alcanzar el beneficio de libertad provisional, y después de cierto tiempo en prisión se resuelve el procedimiento administrativo absolviéndole de la omisión en el pago de contribuciones? Se le habrá privado indebidamente de su libertad, sin acreditar los elementos del tipo, violando con ello también la garantía de legalidad establecida en el artículo 14 de la Carta Magna, al sancionar a una persona sin que su conducta se ajuste *exactamente* a la descripción típica del artículo 108 del Código Fiscal Federal.

Resulta más grave privarlo indebidamente de su libertad, puesto que es una garantía individual imposible de restituir, por lo que el daño causado indebidamente no podrá ser subsanado. Por esa razón, de demostrarse la inexistencia de la omisión o vicios en el acto administrativo, éste será declarado nulo y no podrá tener efectos jurídicos, mucho menos para privar

de la libertad a una persona. Al respecto, Arturo Urbina Nandayapa señala que el vicio en la actuación de la autoridad produce la nulidad del acto, puesto que un acto administrativo declarado ilegal *“...no puede engendrar consecuencias de derecho, por lo que si las probanzas que toma en consideración la autoridad hacendaria para demostrar la ilicitud en la conducta del inculpado tienen ese carácter de viciados de forma y/o fondo, no deben tomarse en cuenta por el juzgador, lo que daría como resultado de que existieran bastantes posibilidades de que no se diera la conducta delictiva por la que se querella la SHCP.”*<sup>74</sup>

A pesar de ello, actualmente se priva de la libertad a los contribuyentes basándose únicamente en las manifestaciones y presunciones contenidas en la querella formulada por la autoridad hacendaria; pero, como acertadamente señala el jurista Jesús Zamora-Pierce, *“...la sola denuncia, o la querella, no bastan para fundar una orden de aprehensión. Las afirmaciones del denunciante, o querellante, deben ser apoyadas por pruebas.”*<sup>75</sup>

Estas pruebas no pueden ser obtenidas sino hasta que haya causado ejecutoria la resolución de responsabilidad administrativa. En adición, esto fomenta una excesiva criminalización de los contribuyentes, quienes no necesariamente tienen la intención de defraudar al Fisco. En ocasiones, las omisiones o errores, que a juicio de la autoridad podrían parecer dolosos, se derivan de la complicación de las muchas y variadas disposiciones fiscales, que se reforman continuamente y se modifican mediante las *resoluciones misceláneas fiscales*.

Las resoluciones misceláneas fiscales son reglas de carácter general emitidas anualmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para establecer lineamientos tendientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales. La complejidad de las mismas, así como de las diversas leyes

---

<sup>74</sup> URBINA NANDAYAPA, Arturo, Los Delitos Fiscales en México, Tomo II, “Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano”, SICCO, México, 1997, p. 65.

<sup>75</sup> ZAMORA-PIERCE, Jesús, Garantías y Proceso Penal, 12ª ed., Porrúa, México, 2003, p. 18.

tributarias, hacen que sea difícil entenderlas incluso para abogados y contadores, con mayor razón para un contribuyente que no se especializa en la materia tributaria.

Por tanto, existe la posibilidad de que la omisión haya sido causada por un error involuntario, derivado de la complejidad de las disposiciones fiscales y no del ánimo de defraudar el fisco, por lo que no existiría el elemento subjetivo del delito, esto es, el dolo, en términos del artículo 15, fracción VIII, inciso A) del Código Penal Federal.

Otro aspecto a considerar es el abuso que ha hecho la autoridad fiscal federal de esta facultad, convirtiéndola en una especie de amenaza, para obligar a los contribuyentes a cubrir créditos fiscales excesivos, intimidándolos mediante la posible formulación de una querrela por Defraudación Fiscal. Esto propicia la corrupción de los funcionarios públicos pertenecientes a la Secretaría de Hacienda, quienes podrían requerir el pago de sobornos a los contribuyentes para no formular querrela en su contra.

#### **4.2.2. Facultad discrecional de solicitar el sobreseimiento**

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para solicitar el sobreseimiento de los procesos por el delito de Defraudación Fiscal, entre otros, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien los garanticen a satisfacción de la propia Secretaría.

Queda de manifiesto que la finalidad de los legisladores al establecer un capítulo de delitos en el Código Fiscal de la Federación no es perseguir y sancionar conductas lesivas para la sociedad, sino asegurar el pago de contribuciones mediante la amenaza de iniciar un proceso penal contra el contribuyente omiso.

A raíz de ello, se estableció esta facultad de solicitud de sobreseimiento, de la cual se puede inferir que consideraron que una vez



pagados o garantizados los créditos fiscales ya no existe la necesidad de continuar el proceso penal, debido a que el daño causado ya fue resarcido.

A nuestro entender, es correcto que se faculte a la Secretaría para solicitar el sobreseimiento de los procesos penales, una vez que se cubran o garanticen los créditos fiscales, pero no debe ser discrecional y quedar al arbitrio de la autoridad fiscal, sino regularse de forma equitativa para los contribuyentes.

Lo anterior porque la discrecionalidad fomenta la inequidad e injusticia contra los contribuyentes. Por ejemplo, puede ocurrir que dos personas realicen una conducta igual en esencia, y omitan el pago de contribuciones, por lo que se formulará querrela contra ellos. Entonces, aun cuando ambos contribuyentes pagaran o garantizaran el crédito fiscal, sería a juicio de la autoridad hacendaria solicitar el sobreseimiento de uno o ambos procesos penales, e incluso de ninguno. En este caso, si bien no estaría violando ninguna disposición legal al solicitar sólo uno de los sobreseimientos, sí estaría siendo inequitativa con los contribuyentes, continuando el proceso contra uno de ellos a pesar de haber cumplido con los mismos requisitos que el otro, en cuyo proceso sí se solicitó el sobreseimiento.

Esta discrecionalidad se presta para actos de corrupción y abuso de autoridad, frecuentes en nuestro país, permitiéndole a los servidores públicos adscritos a la Secretaría solicitar dádivas o sobornos a cambio de solicitar el sobreseimiento del proceso penal. Además, puede ocurrir que, sin ninguna mala intención, la citada autoridad no solicite el sobreseimiento de los procesos a causa de la gran cantidad de asuntos que debe atender debido a su carga de trabajo. En estos casos, el contribuyente seguirá privado de su libertad mientras Hacienda no solicite el sobreseimiento.

Al respecto, la Doctora Doricela Mabarak considera que la discrecionalidad debe darse “...únicamente en cuanto al momento en que se produzca el sobreseimiento del juicio, para que una vez cubiertas las

*prestaciones fiscales omitidas deberá, en tanto, los delitos fiscales sean de querrela, proceder el perdón de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la petición de sobreseimiento del proceso por parte del Ministerio Público Federal, y en su defecto, al dictarse la sentencia del Juez, deberá proceder la excusa absolutoria correspondiente, que estará apoyada en la satisfacción íntegra de las prestaciones del Fisco.*<sup>76</sup>

Coincidimos con la autora en que los procesos penales por delitos perseguibles por querrela, como la Defraudación Fiscal, deben sobreseerse una vez cubiertas las prestaciones fiscales correspondientes.

#### **4.3. Propuesta de reforma**

Por todo lo anterior, consideramos necesaria una reforma al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, respecto al delito genérico de Defraudación Fiscal, en dos aspectos fundamentales: el momento de formulación de la querrela y la facultad de solicitud de sobreseimiento.

Pensamos que si bien una misma conducta puede constituir al mismo tiempo una infracción administrativa y un delito, originando con ello dos procedimientos distintos, ello no significa que se deban llevar a cabo simultáneamente, como ocurre en la actualidad, puesto que esto ocasiona las violaciones a las garantías individuales que señalamos anteriormente.

Esto se evitaría, en la medida de lo posible, si se modificara esta facultad, permitiéndole a la Secretaría formular la querrela correspondiente única y exclusivamente hasta que haya causado ejecutoria la resolución de responsabilidad administrativa en materia fiscal, esto es, hasta que el contribuyente no tenga recurso alguno con el cual desvirtuar sus afirmaciones, por haberlos agotado todos, o bien, por haberlos consentido al no promover el recurso legal correspondiente en tiempo y forma, quedando firme el crédito fiscal.

---

<sup>76</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Penal Fiscal, Lazcano García Editores, México, 1993, p. 129.

En otras palabras, que se le permita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formular la querrela hasta que se haya acreditado plenamente la omisión en el pago de contribuciones o la obtención del beneficio indebido, y el perjuicio causado al Fisco Federal, mediante el procedimiento administrativo respectivo, considerando que éste es el medio idóneo y que son dos elementos objetivos del tipo, sin los cuales no se puede ejercitar la acción penal en contra del contribuyente.

Con lo anterior, se tendría la certeza de la omisión de contribuciones o la obtención del beneficio indebido, y el correspondiente perjuicio causado al Fisco, traducidos como el acreditamiento de los elementos objetivos del tipo.

Si bien somos conscientes de que podría ocurrir que un contribuyente al que no se prive de su libertad precautoriamente se sustraiga a la acción de la justicia, esta simple posibilidad no es suficiente para privar a los particulares de su libertad en base a presunciones y manifestaciones de la autoridad fiscal, suponiendo que *podrían* evadirse de la justicia. Como bien señalaba el gran jurista romano Ulpiano, nadie debería ser culpado por sospechas, “...porque es mejor que se deje impune el delito de un culpable, que condenar a un inocente.”<sup>77</sup>

En consecuencia, se debe reformar el artículo 92 del Código Tributario multicitado, estableciendo la ejecutorización de la resolución administrativa en materia fiscal como requisito para el ejercicio de la acción penal, debiendo quedar en la parte conducente como sigue:

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

*I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, en el caso del delito previsto en el artículo 108, una vez que haya causado ejecutoria la resolución de responsabilidad administrativa*

---

<sup>77</sup> DIGESTO. Libro Cuadragésimo Octavo. Título XIX. De las Penas. 5.

*correspondiente; en los demás casos, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.”*

El segundo aspecto que es necesario reformar es la facultad de solicitud de sobreseimiento del proceso penal. Para evitar actos de corrupción y arbitrariedad por parte de las autoridades, así como un tratamiento inequitativo a los imputados, proponemos que se elimine la discrecionalidad de esta facultad, y se sobresean todos los procedimientos donde el imputado pague o garantice los créditos fiscales a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con ciertas reservas.

A nuestro juicio, se debe conceder a la Secretaría la facultad de oponerse al sobreseimiento del proceso penal cuando existan circunstancias particulares que por su gravedad así lo requieran. Por ello, pensamos que previo a decretar el sobreseimiento del procedimiento, se debe dar vista a la citada autoridad administrativa para darle oportunidad de negarse a la petición, fundando y motivando las causas por las cuales considera necesaria la continuación del proceso. Previendo la posibilidad de dilaciones innecesarias que mantengan a los imputados privados de su libertad, proponemos que opere la *afirmativa ficta* respecto a la vista de sobreseimiento dada a la autoridad hacendaria; es decir, si ésta no la desahoga dentro del término establecido en la Ley, se le tenga por aceptada la petición del imputado.

En caso de oposición, planteamos que se dé vista al imputado por un plazo igual al de la autoridad, para que manifieste lo que a su derecho convenga, y una vez transcurrido se pasen los autos a la vista del Juez, junto con las manifestaciones de las partes, a efecto de que éste decida si es procedente o no la solicitud de sobreseimiento.

Por ello consideramos que debe reformarse el multicitado artículo 92 del Código Tributario, quedando de la siguiente forma:

*“Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán una vez que los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.*

*Para el trámite de sobreseimiento, se dará vista a la Secretaría con la petición del procesado, misma que deberá incluir la documentación con que acredite haber cubierto o garantizado el crédito fiscal, para que manifieste su conformidad o, en su caso, su negativa debidamente fundada y motivada, en un plazo de diez días hábiles contados a partir de que surta efectos la notificación de la solicitud de sobreseimiento del procesado. En caso de manifestar su conformidad o no desahogar la vista dentro del plazo señalado, se decretará el sobreseimiento del proceso penal.*

*En los casos en que la Secretaría manifieste su negativa, se dará vista al imputado para que manifieste lo que a su derecho convenga, en un plazo de diez días hábiles. Una vez transcurrido dicho plazo se pondrán los autos a la vista al Juez para que resuelva la solicitud de sobreseimiento, emitiendo su resolución a más tardar en un plazo de diez días hábiles. El sobreseimiento podrá ser decretado desde el inicio del procedimiento hasta antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.”*

#### **4.4. Posibles consecuencias de la reforma**

A nuestro juicio, esta reforma traería consecuencias positivas al sistema fiscal. Con ella, se disminuiría en gran medida el *terrorismo fiscal* ejercido por la autoridad fiscal contra los contribuyentes, dado que ya no sería posible formular querellas únicamente con el fin de que el contribuyente pague o garantice el crédito fiscal para obtener su libertad provisional, además, dificultaría los actos de corrupción y la solicitud de dádivas en que incurren algunos funcionarios públicos, propiciando una mayor transparencia y equidad en el pago de tributos.

En adición, se evitaría privar de su libertad a contribuyentes sin acreditar los elementos típicos del delito, como ocurre actualmente, puesto

que primeramente resultaría necesario acreditar plenamente que, efectivamente, se omitió el pago de alguna contribución o se obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco.

Se favorecería la equidad entre los contribuyentes, así como la certeza jurídica, puesto que sabrían que su proceso penal sería sobreseído si pagan o garantizan el crédito fiscal, sin quedar al arbitrio de los funcionarios correspondientes, incrementando con ello el monto de las contribuciones percibidas por el Fisco.

Por otra parte, el Sistema Tributario no sufriría detrimento alguno con la reforma; por el contrario, si el contribuyente no se encuentra privado de su libertad, podrá continuar con sus actividades económicas y cubrir los adeudos que tiene con el Fisco, mientras que privarlos de su libertad no le reporta bien alguno, porque disminuyen sus ingresos por concepto de contribuciones, además de que casi seguramente el inculpado no sufrirá el *escarmiento* pretendido, sobre todo si fue condenado a pesar de ser inocente, y sí podría aprender nuevas formas de delinquir mientras esté en prisión, debido a que se comprobó que ésta fue una de las causas de la reforma al sistema penal.

Una excesiva criminalización de la omisión en el pago de contribuciones no ha alterado el ánimo de los contribuyentes, ni les ha servido como ejemplo, al contrario, los ha predispuesto contra el sistema fiscal, considerando que las cargas tributarias son excesivas e injustas.

Finalmente, se evitaría la corrupción y el uso arbitrario de poder por parte de los funcionarios públicos de Hacienda, porque ya no podrían amenazar a los contribuyentes con la formulación de querellas por el delito de Defraudación Fiscal, ni solicitar dádivas a cambio de solicitar el sobreseimiento de los procesos penales.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.** El Estado mexicano debe satisfacer las necesidades de sus gobernados, por lo que resulta primordial allegarse de recursos económicos, denominados ingresos públicos, los cuales se dividen en tributarios y no tributarios, siendo los primeros los más importantes.

**SEGUNDA.** Es una obligación constitucional de todas las personas contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, tal como lo establece el artículo 31, fracción IV, constitucional.

**TERCERA.** Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la recaudación de los tributos, la determinación de las infracciones y sanciones administrativas por incumplimiento en el pago de los mismos y la formulación de querellas por el delito de Defraudación Fiscal.

**CUARTA.** Los contribuyentes tienen la facultad de determinar las contribuciones a su cargo, informándolo a la autoridad fiscal por medio de declaraciones. Sin embargo, ésta podrá determinarlas cuando detecte omisiones, incongruencias y falsedades en las declaraciones, en uso de sus facultades de comprobación, imponiendo las sanciones e indemnizaciones correspondientes.

**QUINTA.** Ante la imposición de sanciones por parte del Fisco, el contribuyente tiene como medios de defensa: el recurso de revocación, el Juicio Contencioso Administrativo y el Juicio de Amparo, en cumplimiento a la garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional. Cualquiera de ellos puede producir la nulidad de la resolución administrativa que determinó su responsabilidad por infracciones fiscales.

**SEXTA.** Independientemente de las sanciones administrativas que le imponga al contribuyente, la autoridad fiscal federal podrá querellarse en su

contra por la posible comisión del delito de Defraudación Fiscal, sin importar el estado que guarde el procedimiento administrativo, de acuerdo al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

**SÉPTIMA.** Al formular la querrela sin haber causado ejecutoria la resolución dictada en el procedimiento administrativo, se inicia el proceso penal sin que estén acreditados los elementos objetivos del tipo y sin haberle dado al contribuyente la oportunidad de defenderse de la omisión en el pago de contribuciones o la obtención del beneficio indebido, violando con ello las garantías de audiencia y legalidad tuteladas por el artículo 14 constitucional.

**OCTAVA.** Cuando el monto de lo supuestamente defraudado se ubique en los montos señalados en las fracciones II y III del artículo 108 del Código Hacendario, y sea calificado, será considerado delito grave que no alcanzará el beneficio de la libertad provisional, en términos del artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

**NOVENA.** De acuerdo a los supuestos señalados como calificativas del delito de Defraudación Fiscal, las conductas serán calificadas en prácticamente todos los supuestos, ya que en muchos casos se establece como agravante un elemento genérico del tipo delictivo.

**DÉCIMA.** La omisión en el pago de contribuciones puede constituir, al mismo tiempo, tanto una infracción administrativa como el delito de Defraudación Fiscal.

**DÉCIMO PRIMERA.** Actualmente, los procedimientos administrativo y penal pueden llevarse a cabo simultáneamente, de acuerdo a la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular querrela independientemente del estado que guarde el procedimiento administrativo.

**DÉCIMO SEGUNDA.** La discrecionalidad de la facultad de solicitar el sobreseimiento del proceso penal, concedida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fomenta la corrupción y la inequidad, al permitirle realizarla



arbitrariamente. En consecuencia, es necesaria una reforma que elimine la discrecionalidad, convirtiéndola en una regla de aplicación general y, a la vez, estableciendo límites que impidan el sobreseimiento cuando existan causas que lo justifiquen.

**DÉCIMO TERCERA.** Si bien resulta necesario que la omisión en el pago de contribuciones sea sancionada tanto en el ámbito administrativo como en el penal, cuando sea procedente, resulta indispensable que se agote primero el procedimiento administrativo para acreditar plenamente la omisión en el pago de contribuciones o la obtención del beneficio indebido y el perjuicio causado al Fisco. Una vez que se hayan acreditado plenamente y no exista recurso pendiente a favor del contribuyente, formular la querrela por la posible comisión del delito de Defraudación Fiscal, al estar acreditados los elementos objetivos del tipo.

**DÉCIMO CUARTA.** En caso de realizarse la reforma propuesta, se evitarían, en la medida de lo posible, violaciones a las garantías individuales de los contribuyentes y actos de corrupción de las autoridades fiscales, quienes solicitan dádivas a los gobernados para no formular querrela, o bien para solicitar el sobreseimiento de la causa penal, lo que propiciaría un sistema fiscal más sano y efectivo.

## ANEXO 1

Como corolario del presente trabajo de investigación y para reforzar los argumentos esgrimidos a lo largo del mismo, se incluye como anexo 1 un auto de plazo constitucional referente al delito genérico de Defraudación Fiscal.

En su texto se podrá observar que se había ejercitado la acción penal contra un contribuyente por omisión en el pago de contribuciones. Sin embargo, ya con el procedimiento penal iniciado y girada la orden de aprehensión, la autoridad administrativa resolvió la nulidad de la resolución impugnada y la inexistencia del crédito fiscal.

Por ende, la Autoridad Judicial se vio en la necesidad de sobreseer el proceso penal, dado que se declaró nulo el procedimiento administrativo y las consecuencias derivadas del mismo, en el entendido de que un acto nulo e ilegal no puede producir consecuencias jurídicas.

Como hemos explicado a lo largo del presente trabajo, el proceso penal podría haberse evitado si se requiriera que la resolución de responsabilidad administrativa en materia fiscal cause ejecutoria, antes de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda querellarse por el delito de Defraudación Fiscal.

**TÉRMINO CONSTITUCIONAL**  
**MONTERREY, NUEVO LEÓN, A LAS CATROCE HORAS DIEZ MINUTOS DEL VEINTIDÓS DE SEPTIEMBRE DEL DOS MIL SEIS.**

**VISTOS**; los autos de la causa penal , para resolver dentro del término constitucional a que se refiere el artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la situación jurídica de , por su probable responsabilidad en la comisión del delito de Defraudación Fiscal, previsto y sancionado en el artículo 108, fracción III, en relación con el 95, fracción II, del Código Fiscal de la Federación; y.

**RESULTANDO**

**PRIMERO.** Mediante oficio presentado a las quince horas treinta y siete minutos del cinco de julio del dos mil seis, en la oficina de correspondencia común de los Juzgados de Distrito en Materia Penal en el Estado de Nuevo León; el agente del Ministerio Público de la Federación adscrita a la Dirección General de Control de Averiguaciones Previas de la Subprocuraduría de Control regional de Procedimientos Penales y Amparo, consignó por duplicado la averiguación previa con doce anexos, por la que ejerció acción penal con pedimento de orden de aprehensión en contra de y otros, por su probable responsabilidad en la comisión del delito anotado en el preámbulo de esta resolución.

**SEGUNDO.** Por razón del sistema aleatorio de distribución de asuntos entre los Juzgados de Distrito en Materia Penal en el Estado, a las nueve horas cincuenta y nueve minutos, del día siguiente a su presentación, se turnó el conocimiento de la averiguación previa de referencia a este órgano jurisdiccional, por lo que mediante auto del mismo día, este Tribunal radicó y registró la indagatoria de mérito en el libro de causas penales con el consecutivo ; el auto de su inicio al Tribunal Unitario del Cuarto Circuito en turno, y la intervención legal que le compete al agente del Ministerio Público de la Federación adscrito; y ordenó proveer por separado respecto del pedimento de orden de aprehensión.

El cuatro de septiembre del actual, se dictó resolución en la que en parte se decretó orden de aprehensión en contra de , por el delito materia del ejercicio de la acción penal, y se ordenó la suspensión del procedimiento hasta que se logre la detención del inculcado, lo que se notificó al agente del Ministerio Público de la Federación adscrito para su debido cumplimiento.

**TERCERO.** En diecinueve de septiembre del presente año, bajo los efectos de la suspensión definitiva concedida en el incidente respectivo derivado del juicio de amparo del índice del Juzgado Quinto de Distrito en Materia Penal en el Estado, promovido en contra de actos de este órgano jurisdiccional; se presentó el inculcado y en audiencia preparatoria celebrada a las catorce horas treinta minutos de la propia fecha, se abstuvo de emitir declaración, en tanto que el defensor exhibió copia certificada de la resolución administrativa emitida en recurso de revocación el veintinueve de abril del dos mil cinco por la Administradora Local Jurídica de esta ciudad, así también durante la preinstrucción aportó en copia certificada; la determinación de un crédito fiscal a cargo de Sociedad Anónima de Capital Variable; escrito de recurso de revocación de ese crédito, y resolución del mismo, escrito de crecimiento de dación en pago y diverso de solicitud de pago en parcialidades; y acuerdo recaído a esta última petición, y sus respectivas actas de notificación; y en razón de que el inculcado ni el defensor solicitaron la prórroga de la dilación constitucional el término para resolver la situación jurídica fenece a las catorce horas treinta minutos del veintidós de septiembre del año en curso; y

**CONSIDERANDO**

**PRIMERO.** El artículo 19, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en lo conducente establece:

"Artículo 19. Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del término de setenta y dos horas, a partir de que el inculcado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de formal prisión en el que se expresarán: el delito que se impute al acusado; el lugar, tiempo y circunstancia 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 inculcado."

A su vez, el artículo 161 del Código Federal de Procedimientos Penales, en lo aplicable dispone:

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

- I. Que se haya tomado declaración preparatoria del inculcado, en la forma y con los requisitos que establece el capítulo anterior, o bien que conste en el expediente que aquél se rehusó a declarar;
  - II. Que esté comprobado el cuerpo del delito que tenga señalado sanción privativa de libertad;
  - III. Que en relación a la fracción anterior esté demostrada la probable responsabilidad del inculcado; y,
  - IV. Que no esté plenamente comprobada a favor del inculcado, alguna circunstancia eximente de responsabilidad, o que extinga la acción penal.
- Adicionalmente, el auto de formal prisión deberá expresar el delito que se le impute al inculcado, así como el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución. . . ."

En concordancia con los preceptos constitucional y secundario transcritos, este Juzgado Segundo de Distrito en Materia Penal en el Estado de Nuevo León, es legalmente competente para resolver la situación jurídica de , atento a lo establecido por los artículos 21 y 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, preceptos que depositan la función pública de administrar justicia en el Poder Judicial de la Federación, el cual se integra con los Juzgados de Distrito, entre otros órganos jurisdiccionales, y además con fundamento en el artículo 19 Constitucional; 49, 50, fracción I, inciso a), 144 y 145 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 6º del Código Federal de Procedimientos Penales; en relación con el Acuerdo General 44/2002, emitido por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la especialización, nueva denominación y competencia de los Juzgados de Distrito en el Estado de Nuevo León, con residencia en Monterrey, las reglas de turno, sistema de recepción y distribución de asuntos en los mencionados Juzgados de Distrito; y toda vez que el delito que se imputa a la inculcada es de orden federal ya que se tipifica en el Código Fiscal de la Federación; y además, los hechos consignados ocurrieron en esta ciudad, sede y territorio en donde ejerce jurisdicción este Juzgado Federal.

Así también, en el caso existe ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público de la Federación, institución facultada constitucionalmente para ello; también se acusa por delito sancionado con pena corporal, pues se atribuye al inculcado la comisión del delito de defraudación fiscal, sancionado en términos del artículo 108, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, con pena de tres a nueve años de prisión; además el imputado compareció en audiencia preparatoria y se encuentra sujeto a dilación constitucional.

Previo al estudio de la comprobación de los elementos del cuerpo del delito y la probable responsabilidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, en relación con el 113 y 114 del Código Federal de Procedimientos Penales, es imperativo analizar si se encuentra acreditado el requisito de procedibilidad de la acción penal, que legitime el ejercicio de la acción penal, relativo a la previa denuncia o querrela.

Al respecto, el delito de defraudación fiscal, previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, por el que se ejerció acción penal, es perseguible previa querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, atento a lo dispuesto por el numeral 92, fracción I, del invocado ordenamiento legal.

El anotado requisito de procedibilidad de la acción penal se cumple, con el oficio presentado el once de febrero del dos mil cinco, en la Dirección General de Control de Averiguaciones Previas de la Subprocuraduría de Control Regional Procedimientos Penales y Amparo de la Procuraduría General de la República, ratificado el veinticinco de febrero siguiente, ante el Agente del Ministerio Público de la Federación, con residencia en México, Distrito Federal, por el licenciado

, en su carácter de Director General de Delitos Fiscales de la Procuraduría Fiscal de la Federación, por medio del cual, con las facultades que le confiere el artículo 82, fracciones I y II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y con la personalidad e identidad debidamente acreditadas con el respectivo nombramiento e identificación oficial, formuló querrela a nombre de la referida Secretaría de Estado, en contra de y otros, y solicitó el inicio de la averiguación previa, por estimar constitutivo de delito en perjuicio de su representada, que los querrelados, como presidente, secretario y tesorero, de la persona moral Sociedad Anónima de Capital Variable, omitieron el pago del impuesto al valor agregado, correspondiente al ejercicio fiscal del dos mil uno (fojas 5 a 14, 18 y 19, 6216 y 6217 del anexo doce).

En consecuencia, se encuentra acreditado el requisito de procedibilidad que exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para incoar el proceso penal; la competencia de este Juzgado quedó establecida con antelación, también se satisface el requisito de que el hecho que se imputa al indiciado se tipifica en la ley como delito, con sanción privativa de libertad, por lo que procede ahora el estudio del material probatorio para determinar si demuestra o no el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del imputado.

**TERCERO.** En el sumario se cuenta con los siguientes elementos de convicción:

- 1) Escrito de querrela presentado el once de febrero del dos mil cinco, en la Dirección General de Control de Averiguaciones Previas de la Subprocuraduría de Control Regional de Procedimientos Penales y Amparo de la Procuraduría General de la República, ratificado el veinticinco de febrero siguiente, ante el Agente del Ministerio Público de la Federación, con residencia en México, Distrito Federal, por el licenciado , en su carácter de Director General de Delitos Fiscales de la Procuraduría Fiscal de la Federación (fojas 5 a 14, 18 y 19, además 6216 y 6217 del anexo doce).
- 2) Diligencia de inspección ministerial practicada a las trece horas del veinticinco de febrero del mismo año, por el fiscal investigador, en la que hace constar que tuvo a la vista la documentación exhibida por el querrelante (fojas 24 a 32).
- 3) Comparecencias de y peritos adscritos a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, en las que ratificaron su dictamen contable, en el que concluyen que la contribuyente , Sociedad Anónima de Capital Variable, durante el ejercicio del año dos mil uno, omitió pagar el impuesto al valor agregado por la suma de \$1 973,463.20 (un millón novecientos setenta y tres mil cuatrocientos sesenta y tres pesos 20/100), en perjuicio del fisco federal (fojas 33 a 37).
- 4) Comparecencia de , administrador central de procedimientos legales de fiscalización, quien ratificó el oficio , en el que cuantifica el perjuicio causado por la citada contribuyente (fojas 39 y 40).
- 5) Dictamen contable presentado ante la autoridad ministerial investigadora el veintiuno de junio del dos mil cinco, firmado por los peritos y oficiales adscritos a la Procuraduría General de la República (fojas 49 a 53).
- 6) Ampliación de dictamen contable elaborado por los citados expertos y , adscritos a la citada institución (fojas 62 a 68).
- 7) Comparecencia de , director general de delitos fiscales de la Subprocuraduría Fiscal de la Federación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recabada el treinta de diciembre del dos mil cinco, ante la autoridad investigadora (fojas 79 y 80).
- 8) Comparecencia de , ante el fiscal federal, el veinte de junio del mismo año, en la que se autorizó su coadyuvancia (foja 88).

**ANEXO UNO**

- 9) Oficio , firmado el veintinueve de octubre del dos mil dos, por el Administrador Local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria, dirigido a la negociación , Sociedad Anónima de Capital Variable, mediante el cual comunicó la práctica de la visita domiciliaria, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado (fojas 1 y 2).
- 10) Citatorio firmado por el supervisor fiscal , recibido por , a fin de atender la visita domiciliaria a las nueve horas treinta minutos del treinta y uno de octubre del año aludido (foja 3).
- 11) Acta parcial de inicio elaborada por los supervisores fiscales y , a las diez horas treinta minutos del treinta y uno de octubre del mismo año, una vez que se presentaron en el domicilio fiscal de la contribuyente , Sociedad Anónima de Capital Variable, ubicado en , en esta ciudad, donde fueron atendidos por Marco Antonio Carmona Cantú, gerente administrativo de esa negociación (fojas 4 a 9).
- 12) Citatorio firmado por el supervisor fiscal , recibido por , el quince de abril del dos mil tres (foja 10).
- 13) Oficio , de la misma fecha, suscrito por el Administrador Local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria, dirigido a la referida negociación, mediante el cual comunicó la primera ampliación del plazo de la visita domiciliaria, por seis meses, a partir del dos de mayo del dos mil tres (fojas 11 y 12).
- 14) Acta de ampliación de la visita domiciliaria practicada por los supervisores fiscales y , a las diez horas treinta minutos del dieciséis de abril del mismo año, en el domicilio fiscal del contribuyente en comento, donde fueron atendidos por , gerente administrativo de esa negociación (fojas 13 a 18).
- 15) Citatorio firmado por el , recibido por , el catorce de octubre del dos mil tres (foja 19).
- 16) Oficio , firmado el catorce de octubre del mismo año, en suplencia del Administrador Local de Auditoría Fiscal Federal, por el Administrador Central de Normatividad de

LA FEDERACION DE ESTADOS UNIDOS MEXICANOS  
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO  
DIRECCION GENERAL DE DELITOS FISCALES  
PROCURADURIA FISCAL FEDERAL

ANE

|                     |  |  |
|---------------------|--|--|
|                     |  | la Operación Fiscalizadora, enviado a la persona moral _____, Sociedad Anónima de Capital Variable, mediante el cual comunicó la segunda ampliación del plazo de la visita domiciliaria (fojas 20 y 21).   |
| 17)                 |  | Acta de segunda ampliación de la visita domiciliaria practicada por los supervisores fiscales y _____, a las doce horas quince minutos del catorce de octubre del mismo año, en el domicilio fiscal del contribuyente en cuestión, donde fueron atendidos por _____, gerente administrativo de esa negociación (fojas 22 a 27).  |
| 18)                 |  | Oficio _____, del treinta y uno de marzo del dos mil cuatro, suscrito por el Administrador Local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria, _____, enviado al multicitado contribuyente, a fin de comunicar el aumento de personal designado para realizar la visita domiciliaria (fojas 28 y 29).   |
| 19)                 |  | Acta de identificación y aumento de personal practicada por los supervisores fiscales, a las diez horas treinta minutos del treinta y uno de marzo del dos mil cuatro (fojas 30 a 35).   |
| <b>ANEXO DOS</b>    |  |  |
| 20)                 |  | Solicitud de inscripción del veintidós de octubre de mil novecientos sesenta y dos, en el registro federal de causantes, por la empresa _____, Sociedad Anónima, con domicilio en _____, con el objeto de compra, venta de muebles, equipos y útiles de oficina, accesorios y manufacturera (foja 36).   |
| 21)                 |  | Aviso de cambio de domicilio, firmado por _____, representante legal de la referida negociación, el siete de noviembre de mil novecientos sesenta y cuatro (foja 37).  |
| <b>ANEXO TRES</b>   |  |  |
| 22)                 |  | Escritura pública _____, del _____, pasada ante la fe del titular de la Notaría Pública número _____, con ejercicio en esta ciudad, relativa al acta constitutiva de la persona moral _____, Sociedad Anónima, en la que se estatuyó la administración a cargo de un consejo, integrado por presidente: _____, vice-presidente y secretario; _____, tesorero; _____, primer vocal; e _____, segunda vocal; además se designó _____ y _____, representantes legales de la sociedad (fojas 38 a 44). |
| 23)                 |  | Acta de protocolo del _____, pasada ante la fe del citado fedatario público, en la que se asentó el aumento de capital de la negociación aludida (fojas 46 a 52).  |
| 24)                 |  | Acta de protocolo del _____, pasada ante la fe del referido fedatario, en la que se acordó el aumento de capital de la empresa en cita (fojas 54 a 60).  |
| 25)                 |  | Acta de protocolo del _____, pasada ante la fe del notario público número _____, a fin de aumentar el capital de la negociación en comento (fojas 62 a 69).  |
| 26)                 |  | Acta de protocolo del _____, ante el citado fedatario público, en la que se determinó el aumento de capital (fojas 70 a 79).   |
| 27)                 |  | Acta de protocolo del _____, ante el mismo notario, en la que se asentó el aumento de capital (fojas 80 a 89).   |
| 28)                 |  | Acta de protocolo del _____, ante el notario público número _____, con ejercicio en esta ciudad, respecto al aumento de capital (fojas 90 a 99).   |
| 29)                 |  | Acta de protocolo del _____, ante el notario público en cita, en la que se cambió la razón social de la empresa en cita a _____, Sociedad Anónima de Capital Variable, además se designó al presidente delegado especial de la asamblea general extraordinaria, la cual también firmaron para constancia el secretario _____ y comisario _____ (fojas 100 a 108).  |
| 30)                 |  | Acta de protocolo del _____, pasada ante la fe del citado notario, relativa al acuerdo tomado por la asamblea general extraordinaria de accionistas de la persona moral denominada _____, Sociedad Anónima de Capital Variable (fojas 110 a 117).  |
| 31)                 |  | Oficio _____, firmado por el director del Registro Público de la Propiedad y del Comercio en el Estado, enviado a la autoridad fiscal, al que adjuntó copia simple del folio mercantil de la negociación aludida (fojas 118 a 187).  |
| <b>ANEXO CUATRO</b> |  |  |
| 32)                 |  | Oficio _____, firmado por el administrador local de auditoría fiscal de esta ciudad, dirigido al departamento de recepción de declaraciones de la subadministración de contabilidad, al que solicitó la certificación de documentación relacionada con la persona moral multicitada (fojas 188 a 190).   |
| 33)                 |  | Oficio _____, suscrito por la administradora local de recaudación remitido a la administración de auditoría fiscal de esta ciudad, con copias certificadas de las declaraciones tributarias presentadas por _____, Sociedad Anónima de Capital Variable, por el ejercicio 2001 (fojas 191 a 194).  |
| 34)                 |  | Formularios de pagos provisionales, primera parcialidad y retenciones de impuestos federales, correspondientes al dos mil uno, por parte de la empresa _____, Sociedad Anónima de Capital Variable, con números de transferencias electrónica de fondos _____, (fojas 195 a 235, 237 a 239, 245 a 263).  |
| 35)                 |  | Formas fiscales de ajuste al pago provisional de impuesto sobre la renta, e impuesto al valor agregado (fojas 236, 240, 244).  |
| 36)                 |  | Declaración de ejercicio de personas morales, régimen general, correspondiente al dos mil uno, de _____, Sociedad Anónima de Capital Variable, en la que aparece como representante legal _____, además en el rubro de pagos provisionales efectuados en el ejercicio se determinó la suma de \$6,632,893.00 (seis millones seiscientos treinta y dos mil ochocientos noventa y tres pesos) (fojas 264 a 274).   |
| 37)                 |  | Oficio _____, suscrito por la administradora del servicio de administración tributaria enviado a su homólogo local de auditoría fiscal de esta ciudad, por el que informa que la referida contribuyente presentó solicitud de pago en parcialidades el treinta de septiembre del dos mil tres, mediante formato 44 denominado "aviso de opción o solicitud de autorización para pagar adeudos en parcialidades", registrado con el número _____, por concepto de pagos provisionales               |

por el periodo comprendido del uno de marzo al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, con el número de crédito , por la contribución del impuesto al valor agregado \$5 318,881.00, actuación \$504,262.00, y recargos 2'575,693.00, en total 8'398,836.00 a pagar en dieciséis mensualidades, pero solamente cumplió con la primera parcialidad el veintinueve de septiembre del dos mil tres, por un importe de \$200,354.00, el que se aplicó al crédito fiscal, sin hacer mayores pagos (fojas 297 y 280).

**ANEXO CINCO (TOMO I)**

- 38) Documentales relativas a la sumaria de ingresos de la contribuyente visitada, firmada por la visitador , y balances de comprobación, correspondientes al periodo comprendido de enero a diciembre del dos mil uno (fojas 283 a 498).
- 39) Constancias de la sumaria de ingresos, suscrita por la contadora , y análisis de facturas de ingresos correspondientes al mes de enero del referido año (fojas 499 a 837).
- 40) Análisis de facturas de ingresos del mes de febrero de la citada anualidad, elaborada por la referida contadora (fojas 838 a 1236).
- 41) Análisis de facturas de ingresos del mes de marzo del dos mil uno, por parte de (fojas 1237 a 1633).

**ANEXO CINCO (TOMO II)**

- 42) Análisis de facturas de ingresos de abril del mismo año, por parte de los peritos contables (fojas 1634 a 1994).
- 43) Análisis de facturas de ingresos de mayo del dos mil uno, por conducto de los citados peritos (fojas 1195 a 2333).
- 44) Análisis de facturas de ingresos de junio de la anualidad en comento, mediante los expertos y (fojas 2334 a 2830).

**ANEXO CINCO (TOMO III)**

- 45) Análisis de facturas de ingresos de julio del año en cita, por parte de (fojas 2831 a 3235).
- 46) Análisis de facturas de ingresos de agosto del dos mil uno, por conducto de los expertos mencionados (fojas 3236 a 3550).
- 47) Análisis de facturas de ingresos de septiembre del año en comento, a través de los peritos aludidos (fojas 3551 a 3910).

**ANEXO CINCO (TOMO IV)**

- 48) Análisis de facturas de ingresos de octubre de la anualidad en cita, por parte de (fojas 3911 a 4324).
- 49) Análisis de facturas de ingresos de noviembre del mismo año, por conducto de (fojas 4325 a 4737).
- 50) Análisis de facturas de ingresos de diciembre del dos mil uno, a través de los peritos aludidos (fojas 4738 a 5029).

**ANEXO SEIS**

| MES        | IVA ACREDITABLE NACIONAL CTA.0129-0003 | IVA GASTOS DE IMPORTACIÓN 0117-0008 | TOTAL IVA ACREDITABLE |
|------------|--|-------------------------------------|-----------------------|
| ENERO      | 830,440.83                             | 148,407.00                          | 978,847.83            |
| FEBRERO    | 981,145.54                             | 103,072.00                          | 1,084,217.54          |
| MARZO      | 968,528.21                             | 82,609.00                           | 1,051,137.21          |
| ABRIL      | 966,248.02                             | 107,373.00                          | 1,073,621.02          |
| MAYO       | 893,400.64                             | 75,290.00                           | 968,690.64            |
| JUNIO      | 1,023,775.17                           | 129,006.00                          | 1,152,781.17          |
| JULIO      | 763,576.15                             | 27,654.00                           | 791,230.15            |
| AGOSTO     | 893,406.97                             | 61,134.00                           | 954,540.97            |
| SEPTIEMBRE | 647,888.37                             | 64,600.00                           | 712,488.37            |
| OCTUBRE    | 701,295.60                             | 91,819.00                           | 793,114.60            |
| NOVIEMBRE  | 754,030.61                             | 97,460.00                           | 851,490.61            |
| DICIEMBRE  | 1,133,679.08                           | 198,124.00                          | 1,331,803.08          |
| TOTAL      | 10,557,415.19                          | 1,186,548.00                        | 11,743,963.19         |

(Foja 5030).

**ANEXO SIETE**

- 51) Carta de presentación del dictamen fiscal practicado a la contribuyente Equipos Treviño, Sociedad Anónima de Capital Variable, con domicilio en , en esta , con actividad en fabricación y reparación de muebles no metálicos, durante el dos mil uno, en la que aparece como representante legal , con domicilio en la (fojas 5031 a 5035).

**ANEXO OCHO**

- 52) Citatorio firmado por el supervisor fiscal , recibido por a fin de atender la visita domiciliaria a las nueve horas del veintiséis de abril del dos mil cuatro (foja 5036).
- 53) Última acta parcial elaborada por los supervisores fiscales y , a las nueve horas veinte minutos del veintiséis de abril del mismo año, en el domicilio fiscal del contribuyente , Sociedad Anónima de Capital Variable, donde fueron atendidos por (fojas 5036 a 5586).

**ANEXO NUEVE**

- 54) Citatorio firmado por el supervisor fiscal , recibido por a fin de atender la visita domiciliaria a las nueve horas treinta minutos del veintiséis de mayo del dos mil cuatro (foja 5587).
- 55) Acta de visita final efectuada por los supervisores fiscales y , a las nueve horas cuarenta minutos del veintiséis de mayo del dos mil cuatro, en el domicilio fiscal del contribuyente , Sociedad Anónima de Capital Variable (fojas 5588 a 6195).

**ANEXO DIEZ**

- 56) Dictamen técnico contable desahogado por y , adscritos al Servicio de la Administración General de Auditoría Fiscal del Servicio de

ESTUDIO DE SEGURIDAD EN MATERIA

Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto del ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del dos mil uno, a la negociación aludida, que acreditó en la declaración anual normal pagos provisionales del impuesto al valor agregado en \$6'632,893.00 pero solamente cubrió \$1'151,633.00, y dejó de pagar dicha contribución en cantidad de \$1'973,463.20 (fojas 6196 a 6213).

ANEXO ONCE

57) Oficio , firmado por el administrador central de procedimientos legales de fiscalización, enviado al procurador fiscal de la Federación, mediante el cual cuantificó el perjuicio causado por la contribuyente multicitada, en \$1'973,463.20 (un millón novecientos setenta y tres mil cuatrocientos sesenta y tres pesos 20/100) (fojas 6214 y 6215).

ANEXO DOCE

58) Nombramiento expedido a favor de , como director general de delitos fiscales de la procuraduría fiscal de la Federación, por parte del secretario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (foja 6216).

59) Copia simple de las resoluciones pronunciadas por el Primer y Segundo Tribunales Unitarios del Cuarto Circuito, respectivamente, el siete de septiembre y veinticuatro de octubre del dos mil cinco, en los tocas  y  (fojas 148 a 244).

60) Audiencia preparatoria celebrada ante este órgano jurisdiccional a las catorce horas treinta minutos del diecinueve de septiembre del actual (fojas 307 a 309).

61) Copia certificada de la resolución administrativa emitida en recurso de revocación el veintinueve de abril del dos mil cinco por la Administradora Local Jurídica de esta ciudad, en la que se determinó la ilegalidad del procedimiento relativo a la visita domiciliaria practicada a la contribuyente  Sociedad Anónima de Capital Variable, así como la correspondiente determinación del crédito fiscal (fojas 302 a 306 y 402 a 406).

62) Copia certificada del oficio  del diecinueve de noviembre del dos mil cuatro por el que se determina el crédito fiscal a cargo de la citada contribuyente (fojas 342 a 374).

63) Copia certificada del escrito de recurso de revocación del referido crédito fiscal (fojas 375 a 388).

64) Copia certificada de escrito de ofrecimiento de dación en pago y diverso de solicitud de pago en parcialidades respecto del mencionado crédito 390 a 395).

De los relacionados medios probatorios se desprenden en síntesis los siguientes hechos; que mediante

escritura pública  pasada ante la fe del Notario Público número  con ejercicio en esta ciudad, se constituyó la persona moral  Sociedad Anónima, cuya administración quedó a cargo del consejo integrado por presidente:  vicepresidente:  tesorero:  primer vocal:  segunda vocal; mientras que la representación legal se confirió a  y  (fojas 38 a 44 anexo tres), luego, el  se presentó solicitud de inscripción en el registro federal de  además que el objeto comercial es la compra, venta de muebles, equipos y útiles de oficina, accesorios y manufacturera (foja 36 anexo dos).

Mediante oficio  el veintinueve de octubre del dos mil dos, el Administrador Local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria  ordenó la práctica de la visita domiciliaria a la negociación  Sociedad Anónima de Capital Variable, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado como sujeto directo y como retenedor, durante el ejercicio fiscal del uno de enero, al treinta y uno de diciembre del dos mil uno (fojas 1 y 2 anexo dos), por lo que el treinta y uno de octubre del dos mil dos, se inició la visita de comprobación fiscal, en la que se requirió manifestar si la contribuyente visitada había presentado el formulario de uso múltiple de pago de contribuciones, que contenga la declaración anual por el referido ejercicio fiscal, así como la exhibición de las declaraciones de pagos provisionales, primera parcialidad, así como las anuales informativas de operaciones con clientes y proveedores de bienes y servicios.

Durante el desarrollo de la visita domiciliaria, la contribuyente auditada exhibió la declaración de impuesto al valor agregado correspondiente al periodo a revisar, en la que consignó actividades gravadas con esa contribución al 15%, por 122'562,046.00 (ciento veintidós millones quinientos sesenta y dos mil cuarenta y seis pesos moneda nacional), que causan impuesto por \$18,384,307.00 (dieciocho millones trescientos ochenta y cuatro mil trescientos setenta y seis pesos moneda nacional), también manifestó un impuesto al valor agregado acreditable por \$10,557,415 (diez millones quinientos cincuenta y siete mil cuatrocientos quince pesos moneda nacional), igualmente, declaró pagos provisionales del impuesto en comento, en la declaración anual normal en suma de \$6'632,893.00; información que fue confirmada con la documentación solicitada por la autoridad auditora a la Administración Local de Recaudación en  y a efecto de conocer la situación fiscal de la empresa sujeta a visita de comprobación fiscal, se solicitó a  esta la exhibición de auxiliares de contabilidad en los que se refleje la integración del impuesto al valor agregado acreditable declarado.

Una vez revisada la documentación comprobatoria aportada por la contribuyente se determinó a través de papeles de trabajo: actividades gravadas con esa contribución al 15%, por 99'176,734.71 (noventa y nueve millones ciento setenta y seis mil seiscientos treinta y cuatro pesos 71/100 moneda nacional), que causaron impuesto por 14'876,510.20 (catorce millones ochocientos setenta y seis mil pesos 20/100 moneda nacional), al que se disminuye el valor impuesto acreditable declarado de \$10,557,415.00 (diez millones quinientos cincuenta y siete mil cuatrocientos quince pesos moneda nacional), el impuesto retenido al contribuyente declarado de \$7,451.00 (siete mil cuatrocientos cincuenta y un pesos moneda nacional), y los pagos provisionales efectuados de \$1'151,633.00 (un millón ciento cincuenta y un mil seiscientos treinta y tres pesos moneda nacional), dio como resultado un impuesto omitido a cargo de  Sociedad Anónima de Capital Variable por un monto de \$1'973,463.20 (un millón novecientos setenta y tres mil cuatrocientos sesenta y tres pesos 20/100); cifras que igualmente arrojó el dictamen de técnico contable emitido por peritos del Servicio de Administración Tributaria y se corroboró con la opinión contable de los expertos de la Procuraduría General de la República.

TERCERO. Procede ahora analizar el material probatorio y determinar si es suficiente para comprobar el cuerpo del delito, que se integra con los elementos objetivos y normativos, entendiendo por los primeros, el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señala como delito, y por los segundos, aquellos que la descripción típica requiere, y que implican presupuestos del injusto típico que conllevan una necesaria valoración cognoscitiva por el juzgador.

Así, el delito de delito de defraudación fiscal, por el que se ejerció acción penal se tipifica en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dispone "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.

De la anterior descripción típica se colige que los elementos del cuerpo del delito son los siguientes:

Elementos Objetivos:

- a) Que alguien haga uso del engaño o aproveche el error del sujeto pasivo de la conducta.
- b) Que mediante esa conducta se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución, o se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El primer elemento objetivo del cuerpo del delito, que en la especie, consiste en que el sujeto activo haga uso del engaño, no se acredita en el sumario, habida cuenta que el material probatorio es insuficiente para demostrar tal extremo por lo siguiente.

En efecto, atento a lo dispuesto por el artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 161 del Código Federal de Procedimientos Penales, el auto de formal prisión debe contener, entre otros requisitos, el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución del delito; y exigen que los datos que se deriven de la averiguación previa deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del inculcado; sin embargo, en el presente asunto ninguno de tales requerimientos se puede satisfacer debido a la ineficacia en insuficiencia del material probatorio.

Por otra parte, la conducta delictiva atribuida al inculcado consiste en el hecho de que en su calidad de representante de la contribuyente Sociedad Anónima de Capital Variable, presentó declaración tributaria anual por el ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del dos mil uno, en la que manifestó haber efectuado pagos provisionales mayores a los realmente enterados, conducta con la que engaño al fisco federal y omitió cubrir el total del impuesto al valor agregado generado a cargo de su representada.

Para justificar el elemento engaño la representación social de la Federación, aporta al sumario el escrito de querrela presentado el once de febrero del dos mil cinco, y en la Dirección General de Control de Averiguaciones Previas de la Subprocuraduría de Control Regional Procedimientos Penales y Amparo de la Procuraduría General de la República, y ratificado el veinticinco de febrero siguiente, ante el Agente del Ministerio Público de la Federación, con residencia en México, Distrito Federal, por el licenciado en su carácter de Director General de Delitos Fiscales de la Procuraduría Fiscal de la Federación, en la que se señala al inculcado de haber declarado fiscalmente pagos provisionales mayores a los realmente cubiertos, e hizo creer a las autoridades fiscales que no tenía impuesto a su cargo, cuando realmente sí adeudaba.

Lo anterior se pretende corroborar con las actuaciones derivadas de la orden de visita domiciliaria de comprobación fiscal, practicada a la contribuyente Sociedad Anónima de Capital Variable, iniciada el treinta y uno de octubre del dos mil dos, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado como sujeto directo y como retenedor, durante el ejercicio fiscal del uno de enero, al treinta y uno de diciembre del dos mil uno (fojas 1 y 2 anexo dos); procedimiento de fiscalización en el que se levantó acta parcial de inicio, de la que se desprende que la persona con quien se entendió manifestó que el contribuyente en cita presentó mediante transferencia electrónica la declaración anual del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal del año dos mil uno, declaraciones de pagos provisionales, así como declaraciones anuales informativas de operaciones con clientes y otros servicios y otras retenciones, exhibiendo en el acto el original y copia fotostática de la transferencia, y finalmente se puso a disposición de los auditores los libros de contabilidad y documentación comprobatoria.

Así también durante el desarrollo de la visita domiciliaria, se recabaron copias certificadas de los formularios de pagos provisionales de primera parcialidad y retención de pagos federales, correspondientes, al dos mil uno, presentados por la contribuyente de mérito, y formas fiscales de ajuste al pago provisional de impuestos al pago sobre la renta e impuesto al valor agregado y declaración de ejercicio de personas morales en régimen general por el citado ejercicio fiscal.

De igual manera la autoridad auditora recabó la balanza de comprobación correspondiente al ejercicio fiscal revisado y realizó la relación sumaria de ingresos y análisis e facturas del periodo auditado.

Como consecuencia de los anterior se levantó la última acta parcial y acta final; y en razón de que mediante la auditoría se conoció la omisión de impuestos debido a que se declararon pagos parciales no efectuados, se practicó dictamen de técnico contable emitido por peritos del Servicio de Administración Tributaria, en el que se concluyó que las actividades gravadas con el impuesto al valor agregado con tasa del 15%, fueron por 99'176,734.71 (noventa y nueve millones ciento setenta y seis mil setecientos treinta y cuatro pesos 71/100 moneda nacional), que causaron impuesto el valor impuesto acreditable declarado de \$10,557,415.00 (diez millones quinientos cincuenta y siete mil cuatrocientos quince pesos moneda nacional), el impuesto acreditable de importación declarado de 1'186,548.00 (un millón ciento ochenta y seis mil quinientos cuarenta y ocho pesos moneda nacional), el impuesto retenido al contribuyente declarado de \$7,451.00 (siete mil cuatrocientos cincuenta y un pesos moneda nacional), y los pagos provisionales efectuados de \$1'151,633.00 (un millón ciento cincuenta y un mil seiscientos treinta y tres pesos moneda nacional), dio como resultado un impuesto omitido a cargo de Equipos Treviño, Sociedad Anónima de Capital Variable por un monto de \$1'973,463.20 (un millón novecientos setenta y tres mil cuatrocientos sesenta y tres pesos 20/100).

Siguiendo con la auditoría la autoridad fiscal recabó dictamen de cuantificación de perjuicio cuyo resultado coincide con el diverso técnico contable.

Por su parte el agente del Ministerio Público de la Federación para acreditar el elemento delictivo del estudio desahogó la ratificación del aludido dictamen técnico contable y de cuantificación de perjuicio, y dispuso la practica de diverso dictamen pericial en contabilidad y ampliación del mismo a cargo de peritos oficiales adscritos a esa Institución.

No obstante que el reseñado material probatorio se consideró suficiente en la resolución de orden de aprehensión para justificar el elemento engaño, resulta que su eficacia probatoria se pierde a la luz de las pruebas documentales ofrecidas por la defensa que invalidan gran parte de los medios de prueba de cargo y en particular aquellos en modularmente sostienen la acusación, como en seguida se explica.

En el periodo de instrucción la defensa presentó copia certificada del oficio del diecinueve de noviembre del dos mil cuatro, suscrito por el Administrador Local de Auditoría Fiscal en esta ciudad, que contiene la determinación del crédito fiscal a cargo de la contribuyente Sociedad Anónima Capital Variable, derivado de la visita domiciliaria de comprobación fiscal por el ejercicio comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del dos mil uno.

De igual forma la defensa ofreció la documental en copia certificada, relativa al escrito por el cual el representante de la contribuyente interpone recurso administrativo de revocación en contra de la referida determinación de crédito fiscal, así como copia certificada del oficio del veintinueve de abril del dos mil cinco, firmado por la Administradora Local Jurídica de esta ciudad, que inserta la resolución definitiva pronunciada en el indicado recurso de revocación, que se declaró fundado, en razón que la autoridad auditora concluyó que la visita fuera del plazo de seis meses que fija el artículo 46-A, párrafos primero y segundo, del Código Fiscal de la Federación, por lo que el procedimiento de fiscalización es ilegal e igual suerte corre la determinación de crédito fiscal, y en consecuencia se revoca y deja sin efectos la resolución combatida y deja a salvo las facultades de comprobación.

Tales pruebas documentales merecen valor probatorio pleno al tenor de los artículos 280 y 281 del Código Federal de Procedimiento Penales, por ser instrumentos públicos que constan en archivo públicos, y en particular la resolución dictada en el recurso de revocación de mérito, ya que se emite por autoridad en funciones, máxime que no

AL PRESIDENTE  
 EQUIPO DE  
 ERANDI  
 QUE...



... fueron impugnados de falsos; así, el efecto y alcance de dicha resolución es el de invalidar toda consecuencia legal de las actuaciones y diligencias administrativas practicadas durante la visita de comprobación fiscal en comento, toda vez que en la resolución se establece que el agravio esencial radica en la ilegalidad del procedimiento de fiscalización por contravenir los artículos 46-A y 50 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que se concluyen las facultades de comprobación y se liquida el crédito fuera de los plazos legales, aspecto que se declaró fundado, determinado que el procedimiento de revisión por la Administración Local de Auditoría Fiscal de la Federación, se encuentra ilegalmente realizado, y por ende, también es ilegal la determinación del crédito fiscal, por lo que se revoca la resolución impugnada dejando a salvo las facultades de comprobación; es decir, se trata de una revocación lisa y llana conforme a lo dispuesto en el artículo 46-A, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que deja sin efectos la orden de visita y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha revisión, que es la sanción y consecuencia legal por no concluir la auditoría en los plazos que indica la ley, que fue el agravio declarado fundado en el recurso; situación jurídica que este Tribunal no puede desconocer, y razón por la cual las actuaciones invalidadas carecen de eficacia jurídica en la presente causa, aun cuando los procedimientos administrativos y penal guardan autonomía, pues cada uno tiene sus propias reglas de valoración de prueba, pues no se trata de graduar su alcance probatorio, sino de que carecen de validez legal.

De lo anterior resulta que excluyendo del acervo probatorio las probanzas anuladas, los medios probatorios que permanecen incólumes son insuficientes para acreditar el elemento objetivo del delito que se analiza.

Esto es así, porque la acusación del Ministerio Público descansa básicamente en las diligencias administrativas desahogadas durante la revisión fiscal, que como se vio el engaño se pretende acreditar con las actas de visita y su resultado a través de los papeles de trabajo y dictamen técnico contable, y si estas perdieron su efecto probatorio, las probanzas que subsisten, como se dijo no acreditan el elemento delictual engaño, toda vez que de los medios de convicción que obran en autos, encaminadas a demostrar ese elemento del cuerpo del delito que nos ocupa, solo quedan en pie: a) el escrito de querrela y su ratificación ministerial; b) la ratificación del dictamen técnico contable y de cuantificación de perjuicio; c) dictamen pericial en materia de contabilidad y su ampliación, emitido por

peritos adscritos a la Procuraduría General de la República; pruebas que aun conservando su valor probatorio no producen convicción para acreditar la materialidad del engaño como componente de la figura típica de defraudación fiscal, en la medida que el escrito de querrela constituye un testimonio aislado, carente de corroboración por lo que no tiene el alcance de acreditar con la plenitud que exige el artículo 19 constitucional el elemento estructural en estudio, toda vez que no se puede adminicular con la ratificación del dictamen técnico contable y de cuantificación, porque la primera diligencia ministerial en el mismo nada demuestra, habida cuenta que el documento ratificado carece de eficacia jurídica, y en relación con el cuantificación solo produce efectos para fijar la caución en caso de libertad provisional acorde con el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación; en cuanto al dictamen pericial en materia de contabilidad, se advierte que se apoya en una revisión de la querrela, cuantificación de perjuicio, dictamen técnico contable, papeles de trabajo, balanzas de comprobación, declaración anual y de pagos provisionales, facturas de ingresos y actas de visita, y como quedó establecido, la cuantificación de perjuicio, dictamen técnico contable, papeles de trabajo, y actas de visita adolecen de validez legal, por tanto el dictamen pericial pierde sustento y no es concluyente.

Es importante destacar, que aun cuando los documentos recabados durante la auditoría y provenientes de la contribuyente, como son las declaraciones tributarias, facturas, y balanza de comprobación, conservan valor demostrativo, ya que la nulidad de la visita no implica que los documentos recabados de diversos archivos públicos también resulten afectados, sin embargo, tal circunstancia no lleva la certeza de la conclusión del peritaje, pues se reitera al quedar sin valor probatorio una parte de los documentos en que descansa el dictamen, éste deviene impreciso e inconsistente.

Los mencionados instrumentos tampoco sirven para acreditar el engaño, ya que solamente demuestran que se presentaron declaraciones tributarias, y la existencia de esa documentación contable, pero de ninguna manera la falta de concordancia entre ambos, es decir, que la documentación comprobatoria revele falta de veracidad en la declaración de impuestos, para lo cual es imprescindible la prueba pericial atento a lo dispuesto por el artículo 220 del Código Federal de Procedimientos Penales.

Como corolario es pertinente acotar, que la nulidad decretada en el recurso de revocación es lisa y llana, para que la autoridad exactota, si así lo estima oportuno, inicie de nueva cuenta sus facultades de comprobación, como se advierte de la resolución del recurso de revocación que deja a salvo las facultades de comprobación fiscal, por tanto, la visita domiciliaria perdió validez en su totalidad, y si ese procedimiento es el que dio pauta para justificar un engaño en la declaración tributaria por el ejercicio del dos mil uno, es claro que tal situación afecta la presente causa, habida cuenta que por dejar de producir efectos legales las actuaciones de la visita domiciliaria, no pueden tenerse en cuenta, sin que pase inadvertido, como ya se indicó, que los procedimientos administrativos y penales tienen autonomía, porque se rigen con normas propias y persiguen objetos distintos, por lo que lo resultado en uno no necesariamente repercute en el otro, empero, en el presente asunto, la nulidad pronunciada por la autoridad administrativa es lisa y llana, invalidando todo el procedimiento de visita domiciliaria que dio origen a la presente causa, situación distinta acontece cuando la nulidad es para efectos o parcial, de tal suerte que subsiste en parte el procedimiento administrativo de manera que los actos que quedan firmes continúan rigiendo y produciendo efectos en el ámbito penal, de donde se sigue, que la nulidad de la visita de revisión no deja a salvo diligencia alguna de tal procedimiento que se reduce a la nada jurídica, y como tal tampoco produce consecuencias en este proceso, razonar lo contrario implica atentar en contra de los principios de seguridad jurídica, firmeza de las resoluciones y de la lógica, en cuanto a que nada puede ser y dejar de ser al mismo tiempo, y se reitera, no estamos en presencia de determinar un alcance probatorio, se trata de la nada jurídica; además, tampoco es correcto estimar que se demostró en el procedimiento administrativo la nulidad, pero no en la presente causa, huelga decir, cuando en un juicio mercantil no se pruebe la falsedad de un documento, y en la causa penal que se siga por el uso del documento redarguido de falso si se comprueba, debido a la amplitud de prueba en materia penal en contraste con el rigorismo que rige el derecho privado, sin embargo, ante la ejecución civil es oponible la compensación con base en la condena penal de reparación de daño, y en el caso, los motivos de nulidad administrativa no se podrían hacer valer en el proceso, de tal guisa, que un crédito fiscal declarado inexistente a la luz de la ley fiscal, podría engendrar un delito de daño en el proceso penal, porque en éste no se invalida el crédito inicialmente fincado, cuando la ley penal no regula la alegada causa de nulidad ni la forma de hacerla valer, y una correcta interpretación de la ley no deber hacerse de una manera per se, sino buscando la armonía entre todas las ramas del derecho.

Ilustra lo anterior por las razones que la informan la tesis III.2o.P.90 P, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito, visible en la página 1249, tomo XVII, Mayo de 2003, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, del tenor siguiente:

**"PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITOS FISCALES. ES INDEPENDIENTE Y AUTÓNOMO, AL QUE SE SIGUE POR INFRACCIONES DE CARÁCTER FISCAL.** Si durante la sustanciación de un procedimiento penal instaurado con motivo de un delito fiscal, el inculcado promovió simultáneamente ante la autoridad fiscal correspondiente un juicio de nulidad, en contra de la determinación de un crédito fiscal, en donde se decretó el embargo de mercancía de procedencia extranjera, diligencia que sirvió de apoyo para la acreditación del cuerpo del delito por el que se le libró orden de aprehensión, la resolución de nulidad que se llegara a emitir por la autoridad administrativa, es autónoma al procedimiento penal instaurado con motivo de la comisión del delito; por ende, en nada trasciende al ámbito penal, toda vez que los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y

administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro cuando la autoridad administrativa no emita resolución para determinar el crédito fiscal dentro de determinado tiempo, o que se haya concedido el amparo en contra de aquélla, para efecto de que en una nueva resolución fundamente y motive la clasificación arancelaria, pues son irregularidades de propio procedimiento administrativo que no alcanzan a afectar la subsistencia del embargo que dio origen a la instauración de la causa penal."

Opinar lo contrario permitiría que se privara de la libertad al sujeto activo bajo un mandamiento que emana de un acto ilegal; es decir, que un acto derivado de otro que ya no tiene efectos administrativos (por haberse declarado inulidad) fuera eficaz para mantener sujeto a proceso a una persona e, incluso, llegar a condenarlo cuando el sujeto perdió todo efecto legal y se reduce a la nada jurídica; y un sano estado de derecho obliga en primer término a las propias autoridades a cumplir con el derecho positivo, para así estar en posibilidad de exigir el cumplimiento a los particulares.

Por ello, se concluye que las actuaciones y diligencias administrativas que sustenten el proceso penal deben ser válidas al resolver la situación jurídica del inculpaado, pues solo así se respetaran las mínimas prerrogativas constitucionales.

En mérito de lo expuesto, por no demostrarse en autos el primer elemento del cuerpo del delito, deviene innecesario al estudio del segundo componente y menos de la probable responsabilidad, y por consiguiente tampoco se cumplen los requisitos exigidos por los artículos 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 1 del Código Federal de Procedimientos Penales, y lo procedente es dictar auto de libertad por falta de elementos para procesar a favor de [redacted] por el delito de defraudación fiscal, previsto y sancionado en artículo 108, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

**CUARTO.** Advirtiéndole que el inculpaado [redacted] compareció a rendir declaración preparatoria bajo los efectos de la suspensión definitiva concedida en el incidente respectivo derivado del juicio de amparo [redacted] del índice del Juzgado Quinto de Distrito en Materia Penal en el Estado, promovido en contra de actos de este órgano jurisdiccional; para los efectos legales a que haya lugar en el juicio constitucional, comuníquese a dicho Juzgado la presente resolución.

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 19 y 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 98 y 167 del Código Federal de Procedimientos Penales, es de resolverse y se.

**RESUELVE**

**PRIMERO.** No se demostraron en autos los elementos del cuerpo del delito de Defraudación Fiscal, previsto y sancionado en el artículo 108, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, y menos la probable responsabilidad de [redacted] en su comisión, por lo que a la hora y fecha que encabeza la presente resolución se decreta en su favor **AUTO DE LIBERTAD** por falta de elementos para procesar.

**SEGUNDO.** Advirtiéndole que el inculpaado [redacted] compareció a rendir declaración preparatoria bajo los efectos de la suspensión definitiva concedida en el incidente respectivo derivado del juicio de amparo [redacted] del índice del Juzgado Quinto de Distrito en Materia Penal en el Estado, promovido en contra de actos de este órgano jurisdiccional; para los efectos legales a que haya lugar en el juicio constitucional comuníquese a dicho Juzgado la presente resolución.

**NOTIFÍQUESE PERSONALMENTE A LAS PARTES.**

Así lo resolvió y firma el Licenciado [redacted] Juez Segundo de Distrito en Materia Penal en el Estado de [redacted], asistido del licenciado [redacted] Secretario con quien actúa. Doy fe en el Juzgado.

El C. Lic. [redacted]  
del Juzgado [redacted]  
Materia Penal en el Estado de Nuevo León,  
con lo asentado anteriormente es copia  
del original que tuvo a la vista en  
[redacted] en materia Fiscal  
[redacted]  
[redacted] a 22 de Septiembre 2008



JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN  
JUZGADO SEGUNDO DE DISTRITO  
EN MATERIA PENAL EN EL  
ESTADO DE NUEVO LEÓN

[Handwritten signature]

## FUENTES CONSULTADAS

### BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel y LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo, Delitos Especiales, “Doctrina-Legislación-Jurisprudencia”, 7ª ed. Actualizada, Porrúa, México, 2005.

BARRAGÁN SALVATIERRA, Carlos, Derecho Procesal Penal, 3ª ed., McGraw-Hill, México, 2001.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, 37ª ed., Porrúa, México, 2004.

CARBONELL, Miguel y OCHOA REZA, Enrique, ¿Qué son y para qué sirven los juicios orales?, 2ª ed., Porrúa, México, 2008.

CASANUEVA REGUART, Sergio E., Juicio Oral, “Teoría y Práctica”, 3ª ed., Porrúa, México, 2008.

COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, 19ª ed., corregida, aumentada y puesta al día, quinta reimpresión, Porrúa, México, 2005.

DEHESA DÁVILA, Gerardo (investigación y redacción), Etimología Jurídica, 5ª ed., Suprema Corte de Justicia de la Nación, México. 2008.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Tomo P-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, edición histórica, Porrúa, México, 1999.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, McGraw-Hill, México, 1998.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, Derecho Fiscal-Penal, “Las Infracciones y las Multas Fiscales”, Porrúa, México, 1994.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 57ª ed., reimpresión, Porrúa, México, 2004.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, Proceso Penal y Derechos Humanos, Porrúa, México, 1992.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y ADATO GREEN, Victoria, Prontuario del Proceso Penal Mexicano, 10ª ed., Porrúa, México, 2002.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉREZ DE AYALA, José Luis, Derecho Tributario II, 5ª ed., EDERSA, España, 1994.

GONZÁLEZ OBREGÓN, Diana Cristal, Manual Práctico del Juicio Oral, 2ª ed., UBIJUS, México, 2010.

GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, Los Delitos Fiscales, Pereznieto Editores, México, 1995.

HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón, El Delito de Defraudación Fiscal, Botas, México, 1962.

JIMÉNEZ HUERTA, Mariano, Derecho Penal Mexicano, 3ª ed., Porrúa, México, 1980.

LOMELÍ CERREZO, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, 5ª ed., Porrúa México, 2007.

MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Penal Fiscal, Lazcano García Editores, México, 1993.

MALVÁEZ CONTRERAS, Jorge, Derecho Procesal Penal, Porrúa, México, 2003.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, 3ª ed., corregida y aumentada, Porrúa, México, 2005.

MICHEL HIGUERA, Ambrosio, Defraudación Fiscal, INACIPE, México, 2008.

NATARÉN NANDAYAPA, Carlos F. y RAMÍREZ SAAVEDRA, Beatriz E., Litigación Oral y Práctica Forense Penal, Oxford University Press, México, 2009.

ORELLANA WIARCO, El Delito de Defraudación Fiscal, “Ensayo Dogmático Jurídico Penal”, 5ª ed., Porrúa, México, 2004.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Derecho Fiscal, Porrúa, México, 2009.

OSORIO Y NIETO, César Augusto, La Averiguación Previa, México, 13ª ed., revisada, corregida y actualizada, Porrúa, México, 2002.

PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, Manual de Derecho Penal Mexicano, 18ª ed., debidamente corregida y actualizada, Porrúa, México, 2005.

PÉREZ BECERRIL, Alonso, Dictamen Fiscal. “Análisis Jurídico”, Porrúa, México, 2005.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 5ª ed., Porrúa, México, 2003.

SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa, “Recursos Administrativos, Juicio de Nulidad y Amparo en Materia Fiscal y Administrativa. Doctrina, Jurisprudencia y Formularios”, 6ª ed., Porrúa, México, 2005.

TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales, 4ª ed. Actualizada, Porrúa, México, 2010.

TRON PETIT, Jean Claude y ORTIZ REYES, Gabriel, La Nulidad de los Actos Administrativos, Porrúa, México, 2005.

URBINA NANDAYAPA, Arturo, Los Delitos Fiscales en México, Tomo II, “Delitos Fiscales en el Derecho Positivo Mexicano”, SICCO, México, 1997.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho Fiscal, Oxford University Press, México, 2010.

ZAMORA-PIERCE, Jesús, Garantías y Proceso Penal, 12ª ed., Porrúa, México, 2003.

### **BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA**

LARA SÁENZ, Leoncio, Procesos de Investigación Jurídica, 7ª ed., Porrúa, México, 2005.

MARTÍNEZ PICHARDO, José, Lineamientos para la Investigación Jurídica, 8ª ed., Porrúa, México, 2005.

WITKER VELÁZQUEZ, Jorge, La Investigación Jurídica, “Bases para las Tesis de Grado en Derecho”, 2ª ed., Publi-lex, México, 2011.

### **FUENTES ELECTRÓNICAS**

#### **INTERNET**

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Definición de omisión, [En línea] Disponible:

<http://lema.rae.es/drae/?val=omisi%C3%B3n>, 2 de septiembre del 2012, 20:05.

### **FUENTES LEGISLATIVAS**

Código de Procedimientos Penales para el Estado de México.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal Federal.

Código Penal para el Estado de México.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Digesto. Libro Cuadragésimo Octavo. Título XIX. De las Penas. 5.

Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

### **FUENTES JURISPRUDENCIALES**

Semanario Judicial de la Federación, Primera Sala, Novena Época, XXIII Junio de 2006, Página 44, Jurisprudencia Constitucional Penal, Número 174878. LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN. EL ARTÍCULO 92 PÁRRAFO CUARTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 20, APARTADO A, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL AL CONDICIONAR ESE BENEFICIO AL PAGO DE UNA GARANTÍA POR EL MONTO ESTIMADO DEL DAÑO O PERJUICIO FISCAL, INCLUYENDO LAS CONTRIBUCIONES ADEUDADAS, ACTUALIZACIÓN Y RECARGOS. Amparo en revisión 594/2005. 1o. de junio de 2005. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Enrique Luis Barraza Uribe.

Semanario Judicial de la Federación, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Octava Época, XV Febrero del 2005, Página 47, Tesis Aislada Penal, Número 209263. DEFRAUDACION FISCAL. NULIDAD DE LA RESOLUCION

QUE DETERMINA EL CREDITO FISCAL, INSUFICIENTE PARA DESVANECER LOS DATOS EN LA CAUSA PENAL INSTRUIDA EN CONTRA DEL QUEJOSO POR EL DELITO DE. Amparo en revisión 461/94. Jorge Galdino Niño de Rivera Velázquez. 22 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Semanario Judicial de la Federación, Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, Novena Época, IV Diciembre de 1996, Página 385, Tesis Aislada Penal, Número 199884. DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCION LA REVISION DEL CREDITO FISCAL. Amparo directo 412/96. Roberto Borge Martín. 10 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: Gabriel A. Ayala Quiñones.

Semanario Judicial de la Federación, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, XII Septiembre del 2000, Página 6, Tesis de Jurisprudencia Penal, Número 191108. DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN. Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.