

# LA ACCIÓN PENAL EN MATERIA FISCAL

Carlos de J. M. Vereá Gómez\*

## CAPÍTULO I

### CONCEPTO DE DELITO

CONTENIDO: 1.- *Derecho Público y Derecho Privado* 2.- *El ámbito espacial de la norma jurídica* 3.- *Concepto de delito* 4.- *Los delitos federales*

*“Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.”* Artículo 7 del Código Penal Federal

#### 1.- Derecho Público y Derecho Privado

El sistema jurídico mexicano se divide en dos grandes ramas:

- a) Derecho Público
- b) Derecho Privado
- c) Actualmente se empieza a aceptar con más énfasis la existencia de una tercera rama, a la que le denominan Derecho Social.

Expliquemos, primero, qué es el Derecho Privado y el Social, ya que el presente material se concentrará en lo relativo al Derecho Público.

En términos muy generales, diremos que el Derecho Privado es aquella rama del Derecho cuya finalidad es la regulación de las relaciones que tienen implicaciones jurídicas entre particulares. Es decir, entre aquellos entes que no tienen alguna investidura pública, o cuyas relaciones no tienen repercusiones a nivel general entre una sociedad determinada. Tal sería el caso, por ejemplo, del Derecho Civil y el Derecho Mercantil.

El Derecho Social es la rama del Derecho que regula las relaciones de aquellos grupos sociales, que el legislador ha considerado como más vulnerables a la inequidad, o bien que no tienen los elementos o las herramientas suficientes para proteger, de una manera eficaz, sus intereses. Derivado de lo anterior se podrían considerar como parte integrante de esta rama jurídica al Derecho Laboral y al Derecho Agrario.

Y, finalmente, el derecho público regulará las relaciones que se establezcan, ya sea entre entidades del sector público, o bien entre éstas y los particulares. En otras palabras, esta rama de derecho regulará todo aquello que el estado considere que tiene un interés general para la sociedad. Como ejemplos tenemos: el derecho administrativo, procesal, penal o fiscal, entre otros.

---

\* Licenciado en Derecho y Académico de la Licenciatura en Derecho de la Universidad Iberoamericana León

## 2.- El ámbito espacial de validez de la norma jurídica

Ahora bien, una vez que ya definimos esta primera división del derecho, y vimos cuál es el fin de cada una de sus ramas, debemos decir que nuestras leyes, tanto de derecho público como de privado, tienen dos ámbitos espaciales de validez. Es decir, una ley puede ser válida en una localidad determinada, o bien en todo el territorio nacional. De ahí que se dice si una ley es de ámbito local o bien, de ámbito federal.

Toda vez que nuestro país está conformado como una república democrática representativa y federal compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior<sup>1</sup>, todas las entidades federativas por ejemplo tienen sus propios códigos civiles. Éstos tendrán un ámbito de validez local y sólo serán aplicados dentro de la circunscripción territorial de dicha entidad.

De igual manera, así como existen leyes locales, también existen leyes cuya validez aplica en todo el territorio nacional, como por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación<sup>2</sup>. Por lo tanto, todas las disposiciones de éste serán aplicables, independientemente de lo que dispongan las normas locales, ya que aquéllas tienen una mayor jerarquía en la pirámide de las disposiciones jurídicas.

Así como el Código Fiscal de la Federación, también hay un gran número de diversas disposiciones federales, entre ellas, el Código Penal Federal.

## 3.- Concepto de delito

¿Qué es un delito? A lo largo de la historia de la doctrina jurídica, numerosos autores han dado su propia definición de lo que es un delito, pero como los presentes apuntes no tienen como finalidad hacer una exégesis sobre la materia, me parece oportuno que solamente nos refiramos a lo que establece el artículo 7 del Código Penal Federal (CPF), tal y como aparece en el proemio de este Capítulo: *“Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.”* Tal vez el concepto que brinda el CPF parezca muy escueto, y hasta perogrullesco, como si se dijera que los contratos civiles son aquéllos que aparecen regulados por el Código Civil, o que los actos de comercio son aquéllos que se encuentren regulados en el Código de Comercio. Si nos quedáramos con esa *explicación*, es obvio que el concepto de delito que pudiéramos rescatar sería por demás escuálido.

A reserva que en el capítulo subsecuente analicemos los elementos del delito, por el momento observamos que todo delito tiene tres características, que el propio artículo citado nos indica:

- a. El hecho, positivo si existe una acción, o bien un hecho negativo si existe una omisión.
- b. La manifestación del estado por mandato de la sociedad, sobre si hecho positivo o negativo, debe ser reprendido o sancionado.

---

<sup>1</sup> Art. 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>2</sup> Art. 7 del Código Fiscal de la Federación: “Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”

- c. La represión o sanción por parte del estado, que debe estar contemplada, previamente, en la ley.

#### 4.- Los delitos federales

Como lo vimos en el punto 2, las leyes de nuestro sistema jurídico se dividen en dos ámbitos espaciales de validez: el local y el federal. Refirámonos respecto a este último. El estado, por mandato de la sociedad a la cual se debe, ha considerado que ciertas conductas de esa misma sociedad, por el grado de su importancia, o dicho en otras palabras, por el grado de influencia o impacto que tienen entre sus integrantes, deben ser reguladas mediante leyes cuya validez reine a lo largo de todo el territorio nacional.

Por lo tanto, es obvio que si dichas conductas son consideradas tan importantes por el estado, que ha decidido regularlas mediante disposiciones cuya validez se encuentre vigente en todo el territorio nacional, aquél que las infrinja será sancionado por leyes que igualmente sean válidas en todo el territorio. Por tal motivo, todas aquellas acciones u omisiones que vayan en contra de dichas disposiciones, serán sancionadas por leyes penales que igualmente estén en vigor en toda la República Mexicana.

La materia fiscal y la penal, en el ámbito federal, tienen exactamente la misma jerarquía legal. Ambas resguardan actos que el estado considera de suma importancia para la sociedad. Tanto el derecho fiscal como el penal pertenecen al derecho público, y ambos son federales; por lo tanto, imaginémosnos la fuerza obligatoria y de sanción que estas dos ramas jurídicas logran sumar cuando se unen. El legislador, consciente de esta *suma de fuerzas*, así como de los aspectos tan sensibles que cada una de estas ramas del derecho regula, como son el aspecto patrimonial y la libertad, respectivamente, impuso dos severas condiciones sin las cuales nunca se podrán aplicar dichas disposiciones. En la primera, establece que ambas disposiciones siempre deberán estar contempladas en ley de manera previa a la realización de los actos. De allí que los romanos establecieran *nullum tributum sine legem* y *nullum pena sine legem* (no hay tributo sin ley y no hay pena sin ley). Y la segunda, que la conducta realizada se encuadre *exactamente* en lo dispuesto por la hipótesis normativa. Esta segunda característica es conocida en materia fiscal, como *aplicación estricta* y, en materia penal, como *tipicidad*.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Art. 5 del Código Fiscal de la Federación: “*Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*”

*Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”*

Art. 15 fracción II del Código Penal Federal: “*El delito se excluye cuando: . . .II.- Se demuestra la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate.*”

## CAPÍTULO II

### LOS ELEMENTOS DEL DELITO

CONTENIDO: 1.- *Concepto* 2.- *La conducta* 3.- *La tipicidad* 4.- *La antijuricidad* 5.- *La imputabilidad* 6.- *La culpabilidad* 7.- *La punibilidad*

#### 1.- Concepto

Como lo comenté en el punto 3 del Capítulo I, si sólo nos quedáramos con el concepto que nos brinda el artículo 7 del CPF, nuestra idea de lo que es un delito quedaría bastante exigua. En aquella ocasión vimos las características principales que toda conducta debería tener para ser considerada como un delito; sin embargo, debido a la severidad de las sanciones que impone el derecho penal, que en nuestro país sólo implica la sanción pecuniaria, y en su caso la pérdida de la libertad, en comparación de otras legislaciones extranjeras, que inclusive contemplan la pérdida de la vida, el legislador ha considerado que para que una conducta sea considerada como delito, debe además cumplir con una serie de requisitos, tan importantes cada uno de ellos, que si falta alguno, dicha conducta no será un delito.

A lo largo de la historia del Derecho, la doctrina ha expuesto una serie de teorías respecto a diversos tópicos, y más en el derecho penal que por la trascendencia de las consecuencias de sus sanciones, despierta una natural confrontación de opiniones. Sin embargo, la mayoría de los doctrinistas mexicanos, con apoyo en las normas establecidas en el CPF, se han inclinado en definir como elementos de todo delito los siguientes:<sup>4</sup>

- a. La conducta
- b. La tipicidad
- c. La antijuricidad
- d. La imputabilidad
- e. La culpabilidad
- f. La punibilidad

#### 2.- La conducta

Este elemento puede ser considerado desde dos perspectivas, una positiva y una negativa. Como lo había comentado anteriormente, la conducta positiva consiste en la realización de una acción que la ley penal considere como un delito. Mientras que la conducta negativa consiste en una omisión, es decir que el individuo se abstenga de llevar a cabo un acto, y que la ley penal considere que dicha abstención deba configurarse como un delito.

La conducta, ya sea de acción o de omisión, deberá tener las siguientes características:

- a. Que tenga efectos exteriores
- b. Que sea consciente
- c. Que sea libre y espontánea

---

<sup>4</sup> CASTELLANOS, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México, 1981. Editorial Porrúa, Página 134

Si falta alguno de estos elementos dicha conducta no será considerada como delito.<sup>5</sup>

### 3.- La tipicidad

Existen varias clases de tipos, pero para los efectos de este documento diremos que la tipicidad en general es la adecuación de la conducta en la hipótesis normativa establecida en la ley (tipo penal). Si bien es cierto que el CPF no define los términos: tipo o tipicidad, por exclusión nos hace referencia a la misma.<sup>6</sup>

### 4.- La antijuricidad

No es otra cosa que el rompimiento del orden legal. En otras palabras, surge la antijuricidad o antijuridicidad en el momento en que LA CONDUCTA viola alguna disposición de derecho que proteja algún bien jurídico tutelado. Este bien jurídico puede ser de índole patrimonial, salud, honra, interés público, etcétera. Sin embargo, a pesar de que en apariencia alguna conducta pudiera ser considerada como antijurídica, es posible que llegasen a existir ciertas circunstancias que la pudiesen rodear, tales como la legítima defensa, estado de necesidad, ejercicio de un derecho, etcétera, a fin de que hubiese una ausencia de antijuridicidad.<sup>7</sup>

### 5.- La imputabilidad

Se refiere a la capacidad, condicionada por la salud y madurez, de entender, querer, y obrar conforme al Derecho Penal. Es la base psicológica de la culpabilidad, por lo que sólo el sujeto que es imputable puede ser responsable. En otras palabras, imputabilidad es el hecho de tener conciencia del acto que se está realizando.

Ahora bien, existen ciertos estados de la mente ya sea por el estado natural de ésta (minoría de edad), ya sea por enfermedad, o bien por ingerir en contra de su voluntad sustancias tóxicas que alteran la conciencia, que hacen que el individuo no sea responsable de los delitos que llegue a cometer. Cabe aclarar que, en este último supuesto, el individuo pudo haber ingerido voluntariamente determinada sustancia sin saber que la misma pudiera alterar su conciencia, o como sería el caso de aquella persona que ingiere determinada medicina, sin saber que le ocasionaría un estado de somnolencia, y por lo mismo tuviese algún accidente automovilístico, en el cual causara un daño. En estos casos se dice que el individuo es *inimputable*.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Art. 15 fracción I del Código Penal Federal: “El delito se excluye cuando: . . . I.- El hecho se realice sin la intervención de la voluntad del agente.”

<sup>6</sup> Art. 15 fracción II del Código Penal Federal: “El delito se excluye cuando: . . . II.- Se demuestre la inexistencia

<sup>7</sup> Art. 16 del Código Penal Federal: “Al que se exceda en los casos de defensa legítima, estado de necesidad, cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho a que se refieren las fracciones IV, V, VI del artículo 15, se le impondrá la pena del delito culposo.”

<sup>8</sup> Art. 15 fracción VII del CPF: “El delito se excluye cuando: . . . VII.- 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, a no ser que el agente hubiere preordenado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.”

## 6.- La culpabilidad

El sujeto IMPUTABLE puede haber cometido el delito movido por la VOLUNTAD CONSCIENTE de ejecutar LA ACCIÓN que estaba TIPIFICADA, o causarlo por imprudencia o negligencia. De esto depende el reproche que el estado le haga y la pena LEGAL que se le imponga. Quizá éste sea el elemento más subjetivo del delito, y en mi opinión, es la piedra angular para determinar la sanción que le será aplicable al inculpado; ya que si bien es cierto que el delito se comete, no es menos cierto que la responsabilidad de dicho acto se verá afectada si la conducta fue deseada, o si se realizó por negligencia o descuido.<sup>9</sup>

LA CULPABILIDAD es el nexo psicológico que existe entre LA CONDUCTA y EL DELITO. Como dirían los romanos, es el *animus*, la intencionalidad del individuo de llevar a cabo el delito. De allí que hablemos de delitos dolosos y delitos culposos. Nótese que lo único que varía sería la intencionalidad, es decir, si un sujeto lleva a cabo una CONDUCTA que es ANTIJURÍDICA de conformidad con la legislación penal, existirá EL DELITO. Lo único que variará es si lo cometió con el ánimo de hacerlo, o bien si lo hizo imprudentemente o motivado por factores ajenos a su voluntad, como por ejemplo:

- a. El error. En este factor nos detendremos, toda vez que en el tópico a desarrollar en este documento podría ser un factor determinante para establecer el grado de responsabilidad del individuo, y por ende, su penalidad. Existen dos clases de error: el de hecho y el de derecho. En ambos existe una falsa apreciación de la realidad, sólo que en el primero el sujeto cree equivocadamente que un elemento real del delito, no lo es, como por ejemplo, aquél que toma algo creyendo que es de él, o bien que el castigar físicamente a su menor hijo, está bien hecho. Mientras que el segundo tipo de error consiste en suponer equivocadamente que el realizar cierto negocio jurídico, o realizarlo de determinada forma, tiene implicaciones legales diferentes o bien, que simplemente no tiene implicaciones legales. Este caso podría darse en aquel sujeto que, planea y lleva a cabo determinada estrategia fiscal, suponiendo que no está incurriendo en algún caso de evasión o de elusión fiscal.
- b. Obediencia jerárquica
- c. Violencia moral
- d. Caso fortuito
- e. Otros

## 7.- La punibilidad

Este elemento se refiere a que determinadas CONDUCTAS TÍPICAS, ANTIJURÍDICAS, CULPABLES realizadas por sujetos IMPUTABLES, deban ser castigadas mediante penas establecidas en la LEY. En otras palabras, este

---

<sup>9</sup> Art. 8° del CPF: “Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.”

Art. 9° del CPF: “Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley, y

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.”

elemento se refiere a la posibilidad legal de que dichas conductas sean castigadas. Ahora bien, habrá que tener el debido cuidado de no confundir la posibilidad legal y real de sancionar una CONDUCTA TÍPICA, ANTIJURÍDICA y CULPABLE con la pena misma.

A fin de ser más claro en lo anterior, pondré un ejemplo. La fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación establece que *“comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I.- Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.”* En este artículo, el estado nos advierte que aquél que realice dicha conducta estará realizando un delito. Ahora, el artículo 104 de dicho ordenamiento legal, en su fracción I ordena: *“El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión: I.- De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$500,000.00 respectivamente . . .”* Aquí vemos claramente la punibilidad y la pena en sí. En el proemio de dicho artículo establece *“El delito de contrabando se sancionará. . .”* Con el solo hecho de leer esta parte introductoria del artículo, nos damos cuenta que aquél que cometa el delito de contrabando será sancionado; es decir, en el momento en que el estado sepa de la existencia de dicha CONDUCTA ANTIJURÍDICA y CULPABLE, estará facultado por la ley para sancionarla, ¿de qué manera?, el propio artículo señala: *“. . . pena de prisión: I.- De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$500,000.00 respectivamente . . .”* En este momento ya el legislador nos habla de la pena en sí.

### CAPÍTULO III

#### EL PROCEDIMIENTO PENAL EN LOS DELITOS FISCALES

CONTENIDO: 1.- La querrela 2.- La libertad provisional bajo caución 3.- La prescripción 4.- La substitución y conmutación de sanciones

##### 1.- La querrela

El artículo 92 del CFF indica que la institución que solicitará la acción penal será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SCHP). Para ello, la fracción I de dicho numeral establece que deberá formular previamente una querrela. Ésta es la figura jurídica mediante la cual aquella persona que considere que ha sido víctima de algún delito se lo hace saber al del Agente del Ministerio Público.

Ahora bien, no todas aquellas actitudes que se lleguen a considerar como delitos, para que sean investigados o perseguidos por la autoridad, deben cumplir previamente con el requisito de la querrela. Ésta deberá ser satisfecha solo en aquellos delitos que el Código Penal Federal u otra ley así lo ordene.<sup>10</sup> La determinación para que un delito sea perseguible a petición de

---

<sup>10</sup> Artículo 114 del Código Federal de Procedimientos Penales: *“Es necesaria la querrela del ofendido, solamente en los casos en que así lo determinen el Código Penal u otra ley.”*

parte o por querrela, y aquellos que son perseguibles de oficio, radica en su gravedad.

Continuando con las facultades de la SHCP, establece el CFF que dicha dependencia estará facultada de presentar la querrela correspondiente ante la Agencia del Ministerio Público Federal (AMPF), independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, en aquellos delitos que se encuentran especificados en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114. Estos artículos se refieren a:

- a. Delitos equiparables al contrabando
- b. Delito de defraudación fiscal
- c. Delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes
- d. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad
- e. Depositaria infiel
- f. Delitos cometidos por servidores públicos que visiten o embarguen sin mandamiento escrito

Esta disposición es de suma gravedad, ya que por ejemplo, si una empresa comercializadora importa un contenedor de playeras deportivas procedentes de Canadá, y el personal acreditado de la SHCP, en ejercicio de sus facultades de comprobación otorgadas por el CFF, realiza una visita en el domicilio fiscal de esta empresa, y revisa la mercancía así como el pedimento de importación, y determina que el mismo no cumple con todos los requisitos legales, en el momento en que los visitadores le den conocimiento a la SHCP de dicha *irregularidad*, ESTARÁ FACULTADA, SI ASÍ LO CONSIDERA PERTINENTE, DE PRESENTAR LA QUERRELLA CORRESPONDIENTE ANTE LA AMPF.

O quizá, continuando con el ejemplo anterior, el representante legal de la empresa está dando trámite al procedimiento administrativo en materia aduanera, o tal vez está en pleno juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de conformidad con el CFF la autoridad hacendaria está facultada de *querrellarse*, "*independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*"<sup>11</sup>

Lo delicado de este asunto se agrava, toda vez que dicho criterio también es apoyado por el Poder Judicial Federal, tal y como lo expongo en las siguientes JURISPRUDENCIAS:

**Registro No.** 190716

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XII, Diciembre de 2000

Página: 10

---

<sup>11</sup> Art. 92-I del CFF.



Tesis: P./J. 130/2000  
Jurisprudencia  
Materia(s): Penal

**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.**

Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la posible comisión de un delito **fiscal**, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, de los hechos que implican la probable comisión del delito de **defraudación fiscal**, también lo es que si durante la práctica de una visita de inspección, la citada dependencia tiene conocimiento de hechos que pueden configurar esa conducta delictiva, aquélla podrá presentar la querrela respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado, pues si en términos de lo previsto en el artículo 21 constitucional compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas, resulta inconcluso que la autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes de la formulación de la querrela, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito. (Lo subrayado es mío.)

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 veintisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número 130/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintisiete de noviembre de dos mil.

**Registro No.** 191108

**Localización:**

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XII, Septiembre de 2000

Página: 6

Tesis: P./J. 92/2000

Jurisprudencia

Materia(s): Penal

**DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELA 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 querrela, 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 querrela 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. (Lo subrayado es mío.)

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.

En el momento en que el Fisco Federal presente su querrela, deberá manifestarse que sufrió o que infiera, deduzca, sospeche, piense, suponga que recibió un perjuicio. El CFF establece solamente dos casos en los que impone a la autoridad fiscal que establezca dicho perjuicio en la querrela: uno es en el caso de contrabando; y el otro es en el caso de robo de mercancías que se encuentren en recintos fiscales o fiscalizados, o bien si éstas son dolosamente<sup>12</sup> destruidas o deterioradas.

En los demás tipos de delitos bastará que el fisco presente su denuncia de hechos ante la AMPF. Esto significa que casi en la totalidad de los delitos

---

<sup>12</sup> Ver punto 6 del Capítulo II de este trabajo.

fiscales se omite el requisito de la querrela y que además se establece la presunción de haber sufrido algún daño patrimonial. Ahora bien, en concreto, la diferencia entre que un delito sea perseguible previa querrela o previa denuncia es, que aquellos delitos que se persiguen mediante querrela, solamente la parte agraviada o su legítimo representante, es quien se encuentra legalmente facultada para acudir ante la AMPF. Estos delitos son establecidos específicamente por la ley, mientras que los demás requieren de una denuncia y se persiguen de oficio. Hablamos de aquellos delitos que, basta que la AMPF tenga conocimiento de su probable existencia, por CUALQUIER MEDIO, para que lo persiga. Por ejemplo, en materia fiscal, si el IMSS, al realizar alguna visita al contribuyente, intuye que hay elementos que presuman la probable existencia de algún delito fiscal de los que se persiguen de oficio (tales como contrabando, contrabando calificado, defraudación fiscal calificada, alteración o destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, etcétera), bastará que dé noticia, no a la SHCP, sino a la AMPF, y ésta iniciará la averiguación previa correspondiente.

## 2.- La libertad provisional bajo caución

En los delitos que el CFF establece que se persiguen por querrela,<sup>13</sup> la SHCP tiene la facultad de solicitar discrecionalmente al Ministerio Público Federal (MPF), el sobreseimiento del proceso judicial, el cual se inicia desde el momento en que el juez emite el auto de radicación del expediente, y por ende se inicia la etapa de instrucción.

Al respecto, cabe hacer algunas precisiones. Si bien es cierto que el CFF otorga a la SHCP la facultad de solicitar al MPF el sobreseimiento, debe hacerse hincapié en que esta solicitud es de carácter DISCRECIONAL; por lo tanto, no obligatoria por parte de la autoridad fiscal. Esta discrecionalidad se basa en el sentido de que, si bien es cierto que, como veremos más adelante, la solicitud del sobreseimiento de la causa penal por parte de la SHCP, procedería una vez que el contribuyente hubiese pagado lo adeudado, o bien lo hubiese garantizado, según el criterio de algunos Tribunales Colegiados de Circuito, una cosa es el subsanar el perjuicio al fisco, y otra cosa es la subsistencia de la responsabilidad penal. En otras palabras, el ilícito penal sí se cometió a ojos de la autoridad, independientemente de que el contribuyente pague el detrimento al fisco. En mi opinión, y al menos en este aspecto del Derecho Penal, el estado actúa de una manera totalmente retrógrada a los principios generales del Derecho, vigentes en el mundo moderno. Existe un principio que establece que toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario; sin embargo, en nuestro país, en este aspecto de los ilícitos penales fiscales, opera exactamente a la inversa.

Veamos el criterio que sustenta el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, y que indudablemente algunos otros tribunales comparten:

**Registro No. 215385**

**Localización:**

Octava Época

---

<sup>13</sup> Idem.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
XII, Agosto de 1993  
Página: 404  
Tesis Aislada  
Materia(s): Penal

**DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE. LA CORRECCIÓN AUTORIZADA POR EL CODIGO TRIBUTARIO NO EXIME DE RESPONSABILIDAD AL INFRACTOR.**

Aun cuando el artículo 58 del Código **Fiscal** de la Federación autoriza al contribuyente a corregir su situación **fiscal**, mediante la presentación de una forma de corrección y no obstante que se hubieran pagado los impuestos omitidos, ello resulta independiente de la responsabilidad penal en que se incurra, puesto que la corrección entraña una garantía para regularizar la situación **fiscal**, con independencia de la situación penal que pudiera fincarse al haber sido descubierta ésta, según se desprende de los artículos 70 y 94 del propio ordenamiento legal en cita. (El subrayado es mío.)

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 318/93. Luis Pérez Aguilar. 9 de junio de 1993.  
Unanimidad de votos. Ponente: José Ángel Mandujano Gordillo.  
Secretaria: Julieta María Elena Carrasco

Segundo punto. Dicha solicitud la realizará el fisco federal, sólo en el caso –y si así lo considera pertinente- de que el procesado pague las contribuciones adeudadas, su actualización, las multas y los recargos generados.

Ahora bien, es el propio CFF que otorga la oportunidad al procesado que, en lugar de realizar el pago al que se hace referencia en el párrafo anterior, otorgue la garantía suficiente y satisfactoria a criterio de la SHCP.

El tercer aspecto que es importante destacar: Dicha solicitud de sobreseimiento deberá hacerse antes de que el MPF realice sus conclusiones. Ésta es la parte procesal en donde el MPF precisará cuáles son, para él, los hechos que constituyen delito, solicitará la aplicación de las sanciones correspondientes, solicitará la reparación del daño y la fundamentación legal en la que se basa para todo lo anterior.<sup>14</sup>

Sin embargo, el ya de por sí complicado y quisquilloso procedimiento antes expuesto, se ve aún agravado por lo siguiente. En efecto, el artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales (CFPP) establece la posibilidad de que todo inculpado tendrá el derecho, durante la integración de la averiguación previa, o dentro del proceso penal, de solicitar su libertad provisional, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos: “I.- Que garantice el monto estimado de la reparación del daño; . . .II.- Que garantice las sanciones

---

<sup>14</sup> Art. 293 del CFPP

*pecuniarias que en su caso puedan imponérsele; III.- Que caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón del proceso; y IV.- Que no se trate de alguno de los delitos calificados como graves en el artículo 194”.*

Y si nos remitimos al artículo 194 del CFPP, veremos que establece:

*“Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes: . . .VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes: 1) Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III, segundo párrafo del artículo 104, y 2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados. . . La tentativa punible de los ilícitos penales mencionados en las fracciones anteriores, también se califica como delito grave.”*

Es decir, aquel individuo que simplemente se encuentre sujeto a una investigación por parte del MPF, o bien que ya se encuentre dentro de un proceso penal, y que aparentemente hubiese realizado actos que hagan presumir la existencia de los delitos enumerados en la fracción VI del artículo 194 del CFPP, no podrá ser liberado provisionalmente bajo caución, o que es lo mismo, no podrá ser liberado bajo fianza.

Por ejemplo, se situarán en la hipótesis normativa establecida por la fracción VI del artículo 194 del CFPP, aquellos sujetos que cometan el delito de contrabando, o bien que comercialicen o tengan en su poder mercancía extranjera que no sea de su uso personal, sin la documentación que demuestre su legal estancia en el país, o bien que tengan en su poder mercancías extranjeras de tráfico prohibido, siempre y cuando el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, exceda de \$500,000.00 respectivamente, o si ambas suman la cantidad de \$750,000.00. En el caso de mercancías extranjeras de tráfico prohibido, el individuo caerá en el supuesto del 194, por el solo hecho de poseerlas.

O bien, el otro supuesto es aquél en que el sujeto que comete el delito de defraudación fiscal, entendiéndose como tal cuando, 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. O también, cuando se realicen actividades que hagan presumir la existencia de un delito de defraudación fiscal calificada, la cual ocurrirá si se utilizan documentos falsos, si se omiten reiteradamente la expedición de comprobantes, entendiéndose por conducta reiterada, cuando el contribuyente, dentro de un lapso de 5 años, haya sido sancionado por lo menos ya en una ocasión; haya manifestado datos falsos para obtener una devolución que no le correspondía; no haya llevado los sistemas o registros contables obligatorios, y haya omitido contribuciones retenidas o recaudadas.

También se ubicarán en el supuesto de la fracción VI del artículo 194 del CFPP, aquellos sujetos que presenten las declaraciones con deducciones

inexistentes o bien, con ingresos menores de los percibidos realmente. De igual forma, aquellas personas físicas que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente o estén dedicadas a actividades empresariales, cuando en un ejercicio tengan erogaciones mayores a los ingresos declarados. Al igual que aquellas personas que omitan enterar, dentro del plazo legal, las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado. O bien que simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido. Que sean responsables de omitir la presentación por más de 12 meses, la declaración de un ejercicio y por ende que dejen de pagar la contribución correspondiente, etcétera. Se hace hincapié que, en los casos de defraudación fiscal calificada, no se tendrá el derecho a la libertad provisional bajo caución, cuando el monto de lo defraudado exceda a los \$500,000.00

Debe hacerse la aclaración que, la caución que al procesado deban otorgar, a fin de que obtenga su libertad provisional, es totalmente independiente de la garantía del interés fiscal. Esto es debido a que ambas tienen una finalidad diferente. La ventaja adicional que se podría obtener al garantizar el interés fiscal es que, a solicitud del inculpadado, podría lograrse en su caso, la reducción de la caución hasta en un 50%, siempre y cuando existieran razones suficientes para ello.

### 3.- La prescripción

Como bien es sabido, la prescripción o *la prescriptio* como dirían los romanos, es la pérdida o la ganancia de un derecho, o la pérdida de una obligación por el solo transcurso del tiempo. En el Derecho nada es automático, por lo que forzosamente se necesitará la declaración judicial. En términos generales, el CFF indica que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, prescribirá en un período de TRES AÑOS, contados a partir del día en que la SHCP tenga conocimiento del delito y del delincuente. Y en caso de que la autoridad fiscal no tuviese conocimiento, el delito prescribirá en CINCO AÑOS, los cuales se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. Y en los demás casos, se ajustará la prescripción a lo que establece el Código Penal Federal (CPF).

La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción el acusado. Los jueces la suplirán de oficio en todo caso, tan luego como tengan conocimiento de ella, sea cual fuere el estado del proceso.<sup>15</sup>

Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considerará el delito con sus modalidades, y se contarán:

- I.- A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;
- II.- A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;
- III.- Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y
- IV.- Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Art. 101 del CPF.

<sup>16</sup> Art. 102 idem.

La prescripción de las acciones se interrumpirá por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y de los delincuentes, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada.

Si se dejare de actuar, la prescripción empezará a correr de nuevo desde el día siguiente al de la última diligencia.

La prescripción de las acciones se interrumpirá también por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente, por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional, y por el requerimiento de entrega del inculcado que formalmente haga el Ministerio Público de una entidad federativa al de otra donde aquél se refugie, se localice o se encuentre detenido por el mismo o por otro delito.<sup>17</sup>

#### 4.- La substitución y conmutación de sanciones

Comenzaremos por mencionar que, si bien es cierto que tanto en el lenguaje coloquial como en el jurídico estos dos términos podrían ser sinónimos; pero respecto a su fuente, en el ámbito del Derecho, son diferentes: la conmutación le compete al Ejecutivo otorgarla, mientras que la substitución, al Poder Judicial.

El CFF establece que no procederá ni la substitución ni la conmutación de la sanción cuando se trate de delitos de contrabando y aquellos consistentes en comercializar, adquirir o tener en su posesión mercancía extranjera que no sea para uso personal, de manera ilegal en el país; o tenga mercancías de tráfico prohibido; o por la comisión de dichos delitos cuando el daño al fisco federal sea de más de \$500,000.00 por la omisión del pago de impuestos o de cuotas compensatorias, cada uno; o bien si ambas omisiones exceden la suma de \$750,000.00.

Igual suerte correrán aquéllos que hubiesen cometido el delito de defraudación fiscal, o defraudación fiscal calificada; o bien los que hubiesen consignado en las declaraciones fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los reales; o que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente, o que estén dedicados a actividades empresariales, cuando realicen erogaciones superiores a los ingresos declarados; que omitan enterar al fisco federal, dentro del plazo legal las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado; que se beneficien indebidamente de un estímulo fiscal; que simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; que no presenten declaraciones en un período mayor a 12 meses, dejando de pagar los impuestos correspondientes, etcétera, cuando el monto de lo defraudado sea mayor de \$750,000.00

En los demás casos, por lo tanto, sí procedería la substitución y conmutación de la pena, siempre y cuando el condenado demuestre que los créditos fiscales están debidamente cubiertos, o garantizados.

---

<sup>17</sup> Art. 110 idem.

## CAPÍTULO IV

### EL DELITO EN MATERIA FISCAL

CONTENIDO: 1.- Concepto 2.- El bien jurídico tutelado 3.- La responsabilidad en los delitos fiscales 4.- La tentativa 5.- El delito continuado 6.- Los delitos fiscales en particular

#### 1.- Concepto

En el capítulo I del presente material mencioné que el delito es “*el acto u omisión que sancionan las leyes penales.*” Esto de conformidad con lo que ordena el artículo 7° del CPF. Si analizamos el Código Fiscal de la Federación (CFF), podemos ver que en ninguno de sus apartados se define qué es un delito en materia fiscal. Por lo que, pudiera llegar a pensarse que si la ley de la materia no establece o define qué es un delito, luego entonces estaríamos ante la inexistencia de los mismos. Y sobre todo que el propio artículo 7 del CPF impone de una manera tajante que el delito es todo acto u omisión que *sancionan las leyes penales.* Por lo tanto, si no estuviesen contempladas determinadas conductas dentro de la legislación penal, luego entonces no podrían ser consideradas como delitos. Sin embargo, es el propio CPF en su artículo 6° el que ofrece el sustento legal requerido:

*“Cuando se cometa un delito no previsto en este código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente código y, en su caso, las conducentes del libro segundo.*

*“Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.” (Lo subrayado es mío.)*

Por lo tanto, podemos concluir que constituye un delito en materia fiscal el acto u omisión que es determinado como tal y sancionado por las leyes fiscales. Y en especial por el CFF, el cual es el ordenamiento fiscal que estipula qué conducta podría ser considerada como delito, y sus correspondientes sanciones.

#### 2.- El bien jurídico tutelado

Toda disposición penal es creada con la finalidad de proteger aquello que la sociedad ha considerado como de sumo valor. De allí que existen normas jurídico penales, que tienden a proteger el aspecto patrimonial, otras la integridad física, la salud, la honra, etcétera. A ello se le llama el bien jurídico tutelado.

En materia fiscal, el bien jurídico tutelado no es solamente el patrimonial; es más, en mi opinión, ni siquiera ése sería el bien jurídico a proteger; más bien, es el interés público el que se protege. En efecto, por mandato constitucional es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos tanto de la federación como de los estados y de los municipios, de la manera proporcional



y equitativa que dispongan las leyes.<sup>18</sup> Es decir, la obligación que tienen los mexicanos de realizar dicha contribución a los gastos públicos, es de interés nacional; ya que con los ingresos que se lleguen a recaudar, el estado los encausará para satisfacer las necesidades y prioridades de la Nación, tales como creación de infraestructura energética, de vías y medios de comunicación, educación, salud, cultura, deporte, etcétera. Por tal motivo, el hecho de no contribuir con los gastos públicos es considerado como una infracción –dicho en lato sensu- extremadamente grave; como dirían los romanos, una falta de *lesae maiestatis*; de tal manera que esta falla, en nuestro Derecho, es considerada como un delito.

### 3.- La responsabilidad en los delitos fiscales

El CFF establece un catálogo de quiénes deberán ser considerados como responsables o corresponsables en los delitos fiscales:

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

El anterior catálogo se puede encontrar en el artículo 95 del citado Código. Como se podrá observar, y a reserva que realice el comentario respectivo en el capítulo siguiente, la redacción del mismo, en este capítulo, es sumamente ambigua. Si analizamos detenidamente la redacción de las anteriores fracciones, notaremos que en todas ellas bien podría encuadrarse los actos que realice un asesor contable, jurídico, financiero o cualquier otro que proporcione algún tipo de consejo profesional. Imaginemos que una persona, física o moral, contrata los servicios profesionales de un despacho jurídico o jurídico contable con el fin de obtener asesoría profesional sobre la estructura de una estrategia fiscal.

Ahora, continuando con el ejemplo, si el hipotético asesor fiscal, dentro del marco de la legalidad, asesora a su cliente una determinada forma de estrategia fiscal, y la autoridad considera que posiblemente los resultados de dicha asesoría pueden ser constitutivos de algún delito, la querrela o la denuncia bien puede enderezarse no sólo contra el propio contribuyente, sino también en contra de aquél o aquéllos que lo asesoraron, o sea, a criterio de la autoridad fiscal, de sus *cómplices*.

---

<sup>18</sup> Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

#### 4.- La tentativa

En este caso, la o las personas involucradas en el delito, tienen el *animus* de llevarlo a cabo. Es más, han realizado todo lo conducente para lograr el objetivo; sin embargo, el resultado no se da, ya sea porque el proceso de sucesos que tienen el objetivo de producir el delito se interrumpe, o bien porque simplemente no se obtiene el resultado esperado, a pesar de la no interrupción de los actos previos. En este caso, si dicha interrupción, o bien el resultado esperado no se obtiene por causas ajenas a la voluntad de los actores, se dirá que hubo tentativa de delito, y por lo tanto será punible.<sup>19</sup>

El propio CFF establece que la tentativa se sancionará con prisión hasta de las dos terceras partes de la pena que le llegara a corresponder al delito del que se trate, si éste se hubiese consumado. De igual manera ordena que en caso de que el autor del delito se hubiese desistido de su ejecución, no se impondrá sanción alguna, salvo que los hechos llevados a cabo, por sí mismos, constituyan algún delito.

Tal vez, con un ejemplo, quede más claro: Un empresario contrata a un asesor fiscal, con el fin de que le ayude a *evadir* el pago de impuestos. Se llevan a cabo las juntas o reuniones para discutir la mejor manera de realizar la *evasión*, se llenan las declaraciones, o quizá declaraciones complementarias, se realizan los contratos que *soporten* jurídicamente la operación, se elaboran y firman los cheques, etcétera, pero finalmente la prudencia y la honestidad acaba por imponerse a ambos, y deciden no llevar a cabo tal ilícito. Ninguna de las acciones que llevaron a cabo, por sí mismas, constituyen algún delito, ya que las declaraciones nunca se presentaron, y los cheques nunca salieron de la oficina del contribuyente, así como tampoco se firmaron los contratos. Por lo tanto, con fundamento en el último párrafo del artículo 98 del CFF, no hay delito que perseguir.

#### 5.- El delito continuado

El artículo 99 del CFF establece que *“el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.”*

Para mejor comprender esta figura del derecho penal, debemos explicar, brevemente, que en esta materia existen tres clases de delito, en cuanto a la multiplicidad de acciones y de resultados:

- a) Instantáneos
- b) Continuos
- c) Continuados

Un delito es instantáneo en el momento que se efectúa una sola acción, y el resultado se agota en ese mismo momento. Como por ejemplo, haber introducido ilegalmente al país una mercancía de procedencia extranjera.

Un delito será continuo en el momento en que se realiza una acción delictiva, y el resultado se va consumando a lo largo del tiempo. Continuemos con el mismo ejemplo de la introducción ilegal al país de mercancía de procedencia

---

<sup>19</sup> Ver el punto 7 del capítulo II.

extranjera. El sujeto que introdujo la mercancía, no sólo la introdujo, sino que además la almacenó en un local clandestino. Ese almacenaje es un delito continuo.

Finalmente, el delito continuado se caracteriza porque se llevan a cabo diversas acciones ilícitas, todas ellas encaminadas a producir un solo resultado punible. En nuestro ejemplo, el sujeto que para realizar el contrabando falsifica informes y documentos, soborna e introduce ilegalmente la mercancía, la almacena y la transporta, etcétera; realiza acciones que son diversas entre sí, y por lo tanto de diversa gravedad, pero todas van encaminadas a un solo resultado: evadir el pago de los impuestos correspondientes. Es entonces que se dice que estamos ante la presencia de un delito continuado. La *ratio legis*, el motivo de la conceptualización de este tipo de delito, fue precisamente para evitar la acumulación exagerada de las penas.<sup>20</sup>

En estos tipos de delitos, la pena podrá ser incrementada hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.<sup>21</sup>

#### 6.- Los delitos fiscales en particular

El catálogo de los delitos de índole fiscal lo establece el Capítulo II del Título IV del CFF, y en especial del artículo 102 al 115 BIS. Estos delitos son:

- a. Contrabando
- b. Delitos equiparables al contrabando
- c. Omitir la declaración en aduana de cantidades superiores a treinta mil dólares
- d. Contrabando calificado
- e. Defraudación fiscal
- f. Delitos respecto al Registro Federal de Contribuyentes
- g. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o la contabilidad
- h. Depositaria infiel
- i. Destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, reproducción o impresión de comprobantes sin autorización
- j. Actos de molestia o embargos sin autorización por escrito
- k. Amenazas de servidores públicos de realizar denuncias o querellas
- l. Revelación de información confidencial por parte de servidores públicos
- m. Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados
- n. Comercializar o transportar gasolina o diesel sin especificaciones

Como podrá observarse, el catálogo de los delitos fiscales en particular es muy amplio, ya que comprende más de 30 diferentes delitos, por lo que nos avocaremos a analizar brevemente a aquellos que considero que podrían ser los más comunes, tales como:

- a. Contrabando
- b. Delitos equiparables al contrabando
- c. Defraudación fiscal
- d. Delitos respecto al Registro Federal de Contribuyentes

---

<sup>20</sup> Castellanos, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México, Edit. Porrúa, 1981. Pág. 297

<sup>21</sup> Art. 99 CFF.

- e. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o la contabilidad
- f. Depositaria infiel
- g. Actos de molestia o embargos sin autorización por escrito
- h. Amenazas de servidores públicos de realizar denuncias o querellas

a.- Contrabando y delitos equiparables al contrabando

El tipo penal se encuentra establecido en el artículo 102 del CFF. No es nuestro interés realizar una transcripción de los artículos del Código Tributario que enumeran los delitos fiscales, ya que lo considero sumamente ocioso; razón por la cual sólo me referiré a aquellos aspectos que considere de interés.

Por tal motivo, sólo diremos en primer lugar, que las tres fracciones de las que está compuesto el numeral antes citado, establece las diferentes variantes del tipo penal.

El citado numeral establece que no se formulará la declaratoria a la que se refiere en la fracción II del artículo 92, si el monto de la omisión no rebasa de \$100,000.00 o del 10% de los impuestos causados, el que resulte mayor. Pero tal vez lo más importante radica, debido a que podría ser lo más común entre las personas que se dedican a la comercialización de bienes procedentes del extranjero, o que importen insumos para su industria, que procederá la acción penal en los casos que, por una inexacta clasificación arancelaria, se dejara de pagar más del 55% en el pago de los impuestos, derivada dicha inexacta clasificación por una diferencia en el criterio de interpretación de las tarifas correspondientes, siempre que la descripción, naturaleza y demás características de la mercancía hubiesen sido manifestadas a la autoridad.

Puede existir la presunción de este delito. El artículo 103 establece dieciocho supuestos en los que se puede llegar a dicha presunción. Debido a su importancia, derivada de la operación diaria de algunas empresas, nos referiremos a los últimos cinco supuestos que marca dicho numeral. Éstos se refieren a la importación temporal de mercancías.

Veamos qué establecen las fracciones de la XV a la XVIII, del citado artículo, y lo iremos comentando simultáneamente.

*“Se presume cometido el delito de contrabando cuando:*

*XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía,(este artículo de la Ley Aduanera se refiere a todas aquellas importaciones temporales que se realizan, de aquellas mercancías que son destinadas a un proceso de elaboración, transformación o reparación, y que serán exportadas conforme a un programa autorizado por la Secretaría de Economía) de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando éste ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o*

*de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaría de Economía.”* (En muchas ocasiones, como se habrá podido ver a lo largo del presente trabajo, una persona puede cometer algún delito de índole fiscal, sin la menor intención. La mayoría de las veces es por ignorancia de la ley. Lo que establece esta fracción es importante destacar, ya que cuando se vaya a realizar este tipo de negocios jurídicos, tales como el cambio de denominación de la sociedad, o la fusión o escisión, es importantísimo REDACTAR CORRECTAMENTE el acta de asamblea en donde se acordó lo conducente, y autorizar LA FECHA EN LA CUAL SURTIRÁ EFECTOS LEGALES los acuerdos a los que lleguen en esas asambleas. Para ello, recomiendo que siempre las actas sean redactadas por UN ABOGADO ESPECIALISTA EN LA MATERIA.

*XVI. Se transfiera la mercancía importada temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía a empresas que no cuenten con dichos programas, cuando la mercancía no se encuentre amparada en el programa de la empresa adquirente o se encuentre vencido su plazo de importación temporal.* (Merece el mismo comentario que el anterior. En algunas ocasiones se pueden cometer errores y provocar que la conducta de la persona, encuadre en la hipótesis normativa, como podría ser este caso. Si el contribuyente se está dedicando a la importación temporal de mercancía, o pretende hacerlo, en mi opinión debe contratar la asesoría de un profesional en comercio exterior o comercio internacional, o en su caso a su abogado corporativo de confianza y no dejar todo en manos de su contador general, ya que él por tratar de abarcar áreas que no son de su competencia, es probable, y sería muy lógico, que tal vez llegara a cometer ciertos errores cuyas consecuencias podrían ser negativas, tanto para él como para los propietarios de la empresa.)

*XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.* (A lo largo de mi experiencia profesional, me he dado cuenta que es muy común que por diversas razones no se retornen a tiempo las mercancías. En mi opinión La SHCP no ha ejercido plenamente sus facultades de incitar a la acción penal, de una manera plena, pues hasta ahora las acciones penales que ha promovido han sido en sentido moderado, en comparación a la amplia gama de posibilidades que tiene para ejercerla. Por lo que, opino que es mejor que se tomen las medidas preventivas conducentes, y no las resolutivas fuera de las oficinas.)

*XVIII. Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.*

Cabe hacer notar, que también cometerán delito de contrabando quienes introduzcan mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

Hay mucho más de qué hablar del delito de contrabando, sin embargo, por cuestiones de espacio y de tiempo no es posible abordar todos los puntos relacionados con este tema, por lo que sugiero que para conocer más consulte a su profesional en Derecho, o en comercio exterior.

#### b. Defraudación fiscal

Ya lo había comentado anteriormente, pero es importante que volvamos al punto. El artículo 108 del CFF establece que *“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”*

El bien jurídico tutelado es el patrimonio que le corresponde al Fisco Federal, que en última instancia es de la Nación, ya que dicho patrimonio será destinado a sufragar sus necesidades. Por esta razón, las normas de carácter fiscal son del orden público, por lo que la conducta del autor del delito debe ser totalmente dolosa. Es muy importante hacer destacar este factor, ya que si por parte del MPF, no se logra demostrar este elemento subjetivo de existencia, simplemente no habrá delito de defraudación fiscal, quizá otro, pero no éste. Recordemos que las normas penales son de aplicación estricta.

Sin embargo, como lo había comentado anteriormente, en este caso, lamentablemente, la carga de la prueba recae en el contribuyente, ya que debido a como se encuentra actualmente estructurada la legislación penal-fiscal, se presume de antemano la culpabilidad del contribuyente, y por lo tanto tendrá que demostrar su inocencia.

Si bien es cierto que el elemento subjetivo del delito es el dolo, y sin el cual no habría delito, también es cierto que cuando el CFF establece el catálogo de delitos calificados, basta que por el solo hecho de realizar alguna de las hipótesis allí establecidas se considera que el sujeto actuó con dolo. Sin embargo, desde mi criterio, no se podría decir exactamente que se haya actuado con dolo, en el caso establecido en el inciso d) de dicho artículo: *“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.”*

La mayoría de las personas físicas o morales se preocupan por llevar correctamente los registros contables que contengan la información financiera, fiscal y contable de la empresa; sin embargo, muy pocos saben que para los efectos del inciso d) del artículo 108 del CFF, también forman parte de los registros contables los libros sociales, o como algunos le llaman, los libros corporativos de la sociedad, tales como el libro de actas de asamblea, el libro de registro de accionistas y el libro de variaciones de capital. Libros que deben ser llevados correctamente de conformidad con el CFF y con la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM).

El fundamento de lo anterior lo encontramos en el artículo 28 del CFF que establece: *“Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas*

*especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.*" (El subrayado es mío.)

Analicemos el párrafo subsecuente: *En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.*" (El subrayado es mío.) Hago especial mención en esta parte, toda vez que por experiencia propia he comprobado que este tipo de libros es *poco atendido* por parte de los empresarios, sin saber que el no llevarlos correctamente puede ser considerado como un delito fiscal.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido, 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.<sup>22</sup> Por tal motivo, en caso de que se llegue a suponer que se está cometiendo alguna actividad de las establecidas en los numerales antes mencionados, inmediatamente deberá realizarse las gestiones de pago, ANTES de que la autoridad dé el primer paso, ya que de ser así, siempre se tendrá la sombra de la acción penal.

#### La elusión

Dentro del género del delito de defraudación fiscal existe una serie de supuestos que son de interesante estudio. Por ejemplo, la fracción I del artículo 109 establece que: *Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.* Aquí cabría la pregunta ¿qué debe entenderse por *determinados conforme a las leyes*? Esto va relacionado con la interpretación de la ley. Supongamos que alguien interpreta conforme a su leal saber y entender de una manera a la ley, y de esa manera estructura una estrategia fiscal, y la autoridad interpreta de otra forma. De esta manera surge una figura jurídica: LA ELUSIÓN.

Por muchas razones, cuyo desahogo no es menester de este espacio, los habitantes de un país, o al menos muchos de ellos, no desearían pagar impuestos, o quizá pagar los menos posibles. Para ello se han ideado diversas estrategias, que van desde las más grotescas, hasta aquellas que por su alto grado de complejidad requieren, forzosamente, la intervención de un profesional.

---

<sup>22</sup> Art. 108 CFF

A mi parecer existen tres formas de evitar el pago de impuestos. La primera, violando flagrantemente a la ley. En otras palabras, llevando a cabo aquellos actos u omisiones que el Código Fiscal de la Federación considera como delitos, tales como:

- a) El contrabando
- b) Presunción de contrabando
- c) Delitos equiparables al contrabando
- d) Contrabando calificado
- e) Defraudación fiscal
- f) Defraudación fiscal calificada
- g) Delitos contra el Registro Federal de Contribuyentes
- h) Delitos relacionados con la presentación de declaraciones

En estos casos, el sujeto o los sujetos activos, llevan a cabo una determinada actitud, cuyo único fin es el de romper con el orden jurídico establecido y obtener el consecuente beneficio patrimonial privado, en detrimento del patrimonio social, el cual, después de todo, es el bien jurídico tutelado por las normas de carácter fiscal, y en especial por el capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación. A esta forma de evitar el pago de las contribuciones se le conoce como EVASIÓN FISCAL, la cual es sancionada con la privación de la libertad, por ser considerada un delito.

La segunda forma, es mucho más *refinada*. En efecto, también tiene la misma finalidad que la evasión fiscal, la cual consiste en evitar el pago de los impuestos, o en su caso, pagar los menos posibles. Sólo que, en esta ocasión, el sujeto activo realiza toda una serie de *artificios* a fin de que su conducta no coincida con la hipótesis normativa fiscal. En otras palabras, el actor elabora ciertas *maquinaciones* a fin de no *caer* en la disposición de la ley que le ordena pagar ciertas contribuciones. Nótese que utilizo las palabras *artificios* o *maquinaciones*. En efecto, el actor puede *revestir* la operación, por ejemplo, con algunos contratos, actas de asamblea, etcétera, que realmente se llevan a cabo, pero cuya única finalidad no es obtener el resultado del plan de negocios, sino evitar que dicho plan cause el o los impuestos correspondientes. En otras palabras, es llevar a cabo los actos que sean necesarios, con el fin de aprovechar la mala redacción, obscuridades o espacios que tiene la ley, y así realizar operaciones que son legales (apegadas al texto de la ley), pero cuya finalidad es evitar el pago del impuesto, no porque la operación real no cause el impuesto, sino porque dicha operación *se acomoda* en el hueco que tiene la ley. En doctrina, una figura que se le asemeja es el de FRAUDE A LA LEY. Es decir, utilizar la ley para un fin diferente para la cual fue concebida. En este caso no se utiliza la ley, sino que se elude. Algunos tratadistas dicen que la elusión es la evasión fiscal legal. Yo agregaría: legal, pero no legítima. Los romanos decían “*Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude de la ley, el que, salvadas sus palabras elude su sentido.*”

La pregunta es, ¿la elusión conforma un delito? Sí, siempre y cuando se llegue a demostrar fehaciente y contundentemente por parte del Ministerio Público Federal, lo cual, por supuesto es extremadamente difícil, ya que, recordemos, las operaciones que se realizan para evitar el pago del impuesto son reales, existen los documentos y las personas, el negocio jurídico existe y es legal, y la



intención es la ilegítima. La autoridad deberá demostrar *el animus* del actor; y sólo en el caso de que lo logre demostrar, entonces se habrá configurado el delito, pero no de elusión sino el de defraudación, ya que la elusión fiscal no se encuentra contemplada en el Código Fiscal. Por lo tanto, si no está en la ley, no será sancionado. De allí la gravedad del asunto, ya que se podría decir, que al final del camino, si se llegara a demostrar la elusión fiscal, las sanciones que le corresponderían serían las de defraudación fiscal. Esto es debido a la forma de redacción del Código.

Y la tercera forma. En este caso, además de que las operaciones son reales y legales, el ánimo del actor no es evadir el pago del impuesto por el solo hecho de evadirlo, sino el pagar el monto de las contribuciones que sean las correspondientes a los negocios jurídicos que se lleven a cabo. Se podría decir que en una PLANIFICACIÓN FISCAL se busca la mejor manera de hacer negocios y pagar los impuestos que conforme a la ley sean los equitativos, mientras que en la ELUSIÓN FISCAL, se busca la mejor manera de *disfrazar* los negocios para pagar los menos impuestos posibles.

Lamentablemente, como se encuentra redactada la ley fiscal, en muchas ocasiones, una PLANIFICACIÓN FISCAL puede ser considerada por la autoridad como ELUSIÓN o como franca DEFRAUDACIÓN; por tal motivo, es toral que la asesoría fiscal sea proporcionada por un profesional en la materia, con el fin de evitarse los actos de molestia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o peor aún, la acción penal.

## **BIBLIOGRAFÍA**

CASTELLANOS, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México, 1981. Editorial Porrúa.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal Federal.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.