

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE DERECHO CULIACÁN
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO



**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS EQUIPARABLES
EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN EL DERECHO
COMPARADO.**

TESIS
QUE COMO REQUISITO PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN CIENCIAS DEL DERECHO
PRESENTA

ANDRÉS AVELINO SARABIA RÍOS

DIRECTOR DE TESIS
DR. MANUEL DE JESUS ESQUIVEL LEYVA

CULIACÁN ROSALES, SINALOA, ABRIL DE 2015

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	8
CAPÍTULO PRIMERO. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS EQUIPARABLES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	
I. LA EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO	10
1. El Código Penal para el Distrito Federal y el Territorio de Baja California sobre los delitos del fuero común y para toda la República sobre delitos sobre la Federación de 1871	10
2. La ordenanza general de aduana marítimas y fronterizas de 1887.....	11
3. Una nueva ordenanza general de aduanas marítimas y fronterizas de 1891...	14
4. La Ley Federal del Timbre.....	16
5. El Código Penal para el Distrito Federal y Territorios en materia del fuero común y para toda la república del fuero federal	17
6. El Código Fiscal de la Federación de 1938	18
7. El Código Penal Federal de 1945.....	21
8. La Ley Penal de Defraudación Impositiva	21
9. EL Código Fiscal de la Federación de 1967, la evolución del delito de defraudación fiscal en dicho ordenamiento al 2015	31
II. MARCO NORMATIVO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	45
1. Disposiciones Legales.....	45
2. Disposiciones Reglamentarias	46
III. CONCEPTO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	46
1. Sanciones aplicables al delito de defraudación fiscal.....	46
2. Supuestos de delitos calificados en el delito de defraudación fiscal	47
3. Supuestos normativos equiparables al delito de defraudación fiscal	48

IV. LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA QUE REVISTE LA OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DEL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN A MATERIA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	49
V. EL BIEN JURÍDICAMENTE PROTEGIDO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	53
1. La fe pública.....	55
2. El deber de lealtad del ciudadano para con el estado en relación con el mandato tributario	55
3. El Patrimonio.....	55
4. El Erario público	56
5. La función del tributo	56
6. El sistema de tributación o recaudación	57
VI. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS EQUIPARABLES	58
1. El sujeto activo imputable.....	58
2. El sujeto activo como persona física y como persona.....	59
3. El sujeto pasivo	61
VII. ELEMENTOS DEL TIPO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS EQUIPARABLES.....	63
1. Tipicidad.....	69
2. Elementos objetivos del tipo.....	70
A. Sujeto activo (Autoría y participación).....	70
B. Sujeto pasivo (persona física y moral)	71
C. Conducta (de acción, de omisión y de comisión por omisión)	71
D. Resultado (instantáneo y continuo permanente)	72
E. Nexo causal	73
F. Circunstancias objetivas de agravación o atenuación.....	74
3. Elementos Subjetivos de tipo	75
A. El dolo (Directo, indirecto y eventual).....	75
B. La culpa (consciente o con representación e inconsciente o sin representación)	75

VIII. MARCO LEGAL QUE ESTABLECE LAS FACULTADES Y COMPETENCIAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA LA PRESENTACIÓN DE LA QUERRELLA POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	76
---	----

CAPÍTULO SEGUNDO. LA INFRACCIÓN PENAL Y LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO

I. TEORÍAS SOBRE LA PENA	81
1. Noción de la pena	81
2. Teorías absolutas	83
3. Teorías relativas	83
4. Teorías mixtas	84
5. La pena como tratamiento del delincuente	84
II. CONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN MÉXICO	86
1. La potestad sancionadora de la administración pública	89
2. Concepto de sanción	89
3. Sanción y coacción	90
III. CARACTERÍSTICAS DE LAS INFRACCIONES FISCALES	91
1. Concepto de infracción fiscal	91
2. Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones fiscales	91
3. Clases de infracciones fiscales	92
4. Diferencias entre infracciones fiscales administrativas e infracciones fiscales penales	94
IV. DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO FISCAL Y EL DERECHO PENAL	94
1. Contenido del injusto	94
2. Características de las sanciones fiscales	95
3. Cuando debe aplicarse una sanción penal y cuando una de carácter administrativo	96
V. DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO	97
1. Derecho penal de policía	98

2. Derecho penal financiero.....	99
3. Derecho penal administrativo y derecho penal común.	99
4. La infracción administrativa	100
5. Penas propiamente dichas y sanciones administrativas	103

CAPÍTULO TERCERO. LA PRESCRIPCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

I. CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN.....	105
II. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL	106
1. En México.....	107
2. En Argentina.....	113
3. En España.....	113
4. En Colombia.....	115
III. INICIO DEL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN	118
1. En México.....	118
2. En Argentina.....	123
3. En España.....	123
4. En Colombia.....	124
IV. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL	124
1. Del Delito Fiscal en México	124
2. Del Delito Fiscal en Argentina	134
3. Del Delito Fiscal en España	135
4. Del Delito Fiscal en Colombia	136
V. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL.....	137
1. En México.....	137
2. En Argentina.....	137
3. En España.....	137
4. En Colombia.....	137

CAPÍTULO CUARTO. LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES, EN RELACIÓN CON LA GARANTIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23

DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EN EL DERECHO COMPARADO

I. EL PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM SIGNIFICADO	138
II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.....	141
1. Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana del 22 de Octubre de 1814.....	141
2. El artículo 68 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 18 de Diciembre de 1822	142
3. Base Séptima del Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana del 16 de Mayo de 1923.....	143
4. El artículo 34 de la quinta de las Leyes Constitucionales de la República Mexicana de fecha 29 de Diciembre 1936	144
5. El artículo 9 del Proyecto de Reformas a la Leyes Constitucionales de 1836 de 30 de Junio de 1840.....	144
6. El artículo 122 del Primer Proyecto de la Constitución Política de la República Mexicana de fecha de 25 de Agosto de 1842	146
7. El artículo 113 del Segundo Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana de fecha de 2 de Noviembre 1842	146
8. El artículo 183 de las Bases Orgánicas de la República Mexicana publicado mediante decretos de 19 y 23 de Diciembre de 1842	146
9. El artículo 61 Regla Primera del Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana de fecha 16 de Junio de 1856.....	147
III. EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM COMO GARANTÍA	148
1. Elementos Constitucionales de la garantía	151
A. Identidad de la Persona	151
B. Identidad del Delito	153
IV. MOMENTO PROCEDIMENTAL DE ADUCIR EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM	159
1. En la Averiguación Previa	159
2. En la Instrucción.....	160
3. En el periodo del juicio	165

V. LA GARANTÍA DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM EN EL ÁMBITO PENAL FISCAL.....	170
VI. ARGUMENTACIONES DOCTRINARIAS QUE SOSTIENEN LA INEXISTENCIA DE VIOLACIÓN AL PRINCIPIO EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES A LAS INFRACCIONES FISCALES Y SANCIONES PENALES POR DELITOS FISCALES	172
VII. ARGUMENTACIONES DOCTRINARIAS QUE SOSTIENEN LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES A LAS INFRACCIONES FISCALES Y SANCIONES PENALES POR DELITOS FISCALES.....	176
1. Dualidad de juicios	178
2. Identidad naturaleza de los juicios	178
3. Identidad de las partes	179
4. Identidad de delitos	179
VIII. VISTA AL DERECHO COMPARADO	183
1. En el Derecho Español.....	183
2. En el Derecho Argentino	199
3. En el Derecho Colombiano.....	200
CONCLUSIONES.....	202
BIBLIOGRAFÍA	209

INTRODUCCIÓN

El presente tema de investigación denominado el delito de defraudación fiscal y sus equiparables en el código fiscal de la federación y en el derecho comparado, me resulta de gran importancia, en virtud de la trascendencia que reviste la obligación que tenemos los gobernados de contribuir al gasto publico en los términos previstos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para que el estado pueda cumplir con su función consistentes.

En el capítulo primero, iniciamos citando los antecedentes de la evolución legislativa del delito de defraudación fiscal en México, la importancia y trascendencia que revisten la omisión total o parcial del pago de alguna contribución en materia de dicho delito, que constituye el bien jurídicamente protegido en el delito de defraudación fiscal, quién es el sujeto activo y el sujeto pasivo y los elementos del tipo de la Defraudación Fiscal y sus Equiparables.

Por su parte en el capítulo segundo, analizamos la infracción penal y la infracción administrativa en el sistema jurídico mexicano, citando para ello las diversas teorías sobre la pena, como son las teorías absolutas, relativas y mixtas además realizamos un estudio sobre la constitucionalidad de la potestad sancionadora de la administración pública en México.

De igual forma se analizan las características de las infracciones fiscales, el debido cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones en materia tributaria, cuáles son las diferencias entre infracciones fiscales administrativas e infracciones fiscales penales.

En el capítulo tercero, abordamos la figura de la prescripción en el Código Fiscal de la Federación, estableciendo en primer término el concepto de la misma, el plazo de la prescripción en el delito fiscal, el inicio del cómputo de los plazos, las formas de interrupción del delito y la figura de la suspensión en esta materia.

Finalmente en el capítulo cuarto, se analizan la imposición de sanciones administrativas y penales en relación con la garantía prevista en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el Derecho Comparado, partiendo del concepto del principio Non Bis In Idem, los antecedentes históricos del principio en cuestión, los elementos Constitucionales de la garantía de dicho principio, la argumentación doctrinaria que sostienen violación a dicho principio en la aplicación de sanciones de orden administrativo y penales respecto de una misma conducta y los que sostienen lo contrario, así como una vista al Derecho Comparado en Argentina, Colombia y España, respecto de este principio denominado Non Bis In Idem.

CAPITULO PRIMERO

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS EQUIPARABLES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

I. LA EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO

En México, los efectos de la evasión fiscal, en general, y particularmente de la defraudación fiscal son de una gravedad e importancia tal, que los recursos con que cuenta el Estado para satisfacer el gasto público siempre resultan insuficientes; desgraciadamente, las variaciones sobre las opciones de política fiscal del gobierno hacen de la defraudación una práctica reiterada.

En este sentido el confuso cúmulo de normas y disposiciones que regulan de manera inestable y contradictoria, la materia fiscal, constituye la base de un deficiente conocimiento y de erróneas interpretaciones de la legislación correspondiente; el Sistema Fiscal de nuestro país, ha logrado una aceptabilidad en su funcionamiento, más no es posible sostener que se encuentra en un grado cercano a la perfección, por el contrario, debido a innumerables circunstancias económicas y políticas ha tenido que sufrir las consecuentes reformas y adaptaciones, las cuales tienen que ver con las condiciones prevaletientes.

1. El Código Penal para el Distrito Federal y el Territorio de la Baja California Sobre Delitos del Fuero Común y para toda la República sobre Delitos contra la Federación de 1871

Los documentos que agrupan la historia jurídica mexicana, hemos encontrado diversos antecedentes vastos y remotos sobre delitos fiscales y concretamente sobre fraude fiscal, de donde se desprende que en la legislación, hasta entonces existente, no se consideraba la defraudación fiscal como un delito en sí mismo, sino en cuanto el causante se valía de un delito consignado en el Código Penal para el Distrito Federal y el Territorio de la Baja California Sobre Delitos del Fuero

Común y para toda la República sobre Delitos contra la Federación de 1871; en el cual se integran por primera vez como elementos del fraude el engaño para doblegar la voluntad de otro, el aprovechamiento de algún error en el que se halle otra persona para alcanzar por virtud de ese engaño o ese error un lucro indebido, o hacerse de alguna cosa ilícitamente, así como las sanciones consistentes en penas corporales y económicas; elementos que integran la figura de la defraudación fiscal actualmente, este fue expedido el 07 de diciembre de 1871, en este sentido el Código en cuestión establecía en su libro tercero: delitos en particular y su Título Primero: Delitos contra la propiedad, capítulo V. Fraude contra la propiedad

Art. 413.- Hay fraude: siempre que engañando á uno, o aprovechándose del error en que éste se halla; se hace otro ilícitamente de alguna cosa ó alcanza un lucro indebido; con perjuicio de aquel.

2. La Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1887

Ahora bien una de las disposiciones legislativas más importantes, en materia fiscal penal, fue la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas, la cual estableció delitos, contravenciones y faltas; la defraudación pertenecía a los delitos, siempre y cuando fuera cometida en complicidad con algún empleado público; y a las contravenciones, en el caso de ser cometida por un particular; además señaló un concepto de defraudación, mismo que hasta entonces no existía en las legislaciones de la materia; por su parte establece las penas correspondientes; advertía que todos los delitos fiscales eran de jurisdicción de jueces federales y que si su comisión era realizada en forma conjunta con otros delitos del orden común, el juez de distrito conocería de todos, con el fin de mantener la unidad de jurisdicción y por economía procesal, este cuerpo normativo fue expedido el 1 de marzo de 1887, entrando en vigor el 1 de julio de mismo año, estableciendo en su Capítulo XIV. De la infracción de la ley y de las penas y en su Sección I. De las infracciones de esta Ley.

Art.368. Son delitos:

I. El contrabando.

II. La defraudación cometida en convivencia con alguno ó algunos de los empleados públicos.

Art. 369. Son contravenciones:

I La defraudación sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad ó ambas cosas, las mercancías que legalmente manifestadas, pagarían mayores derechos.

Art. 374. La defraudación consiste en pretender eludir, en todo ó en parte, el pago de los derechos fiscales de importación ó exportación ocultando la verdades cantidad ó calidad de las mercancías, ó haciendo parecer éstas, como libres de derechos, ó como gravadas en menor cantidad, en el despacho aduanal que de ellas se hagan. Art. 380. Las faltas solo se castigarán con multa en los términos del capítulo siguiente; no serán punibles sino cuando llegue á consumarse, y serán castigadas por las autoridades del orden administrativo. Las contravenciones se castigarán con penas pecuniarias, administrativa ó judicialmente, según la elección que haga el interesado, conforme determina el artículo 395. Los delitos motivarán la instrucción de un proceso por la autoridad judicial, sin perjuicio de que la administrativa asegure previamente el pago de los derechos fiscales; se castigarán con las penas personales y pecuniarias que adelante se expresan, y quedarán sujetos á las reglas del derecho penal común, sobre los distintos grados de delincuencia, sobre aplicación de las circunstancias agravantes y de atenuación, y sobre acumulación.

SECCIÓN II De las penas.

Art. 382. Las penas de los delitos, contravenciones y faltas de que trata la sección anterior, son las siguientes:

I. Pérdida á favor del Erario, como indemnización de daños y perjuicios, de las embarcaciones, carros, acémilas, armas y cualquier otros instrumentos aplicados á la perpetración del delito.

II. Aplicación a favor del Erario, como indemnización de daños y perjuicios de los efectos en cuya importación ó exportación se le haya defraudado, ó intentado defraudar.

III. Pago doble de derechos.

IV. Multa.

V. Prisión ordinaria.

VI. Suspensión de empleo y sueldo

VII. Destitución de empleo, cargo o comisión.

VIII. Inhabilitación para obtener determinados empleos ó cargos.

IX. Inhabilitación para toda clase de empleos, cargos comisiones u honores.

Art. 384. En los casos de defraudación cometida ó intentada cometer, en connivencia con los empleados, se impondrán las penas siguientes:

I. A los empleados responsables se castigará con prisión de seis meses á cinco años, con destitución de los empleos que sirvan, y con la inhabilitación para obtener cualquiera otra comisión, empleo, cargo u honor del Gobierno.

II. A los responsables de la defraudación que no tenga carácter oficial, se castigará con prisión de tres meses á cuatro años, con el pago de dobles derechos de las mercancías suplantadas, y con una multa de doscientos á tres mil pesos.

Art. 391. Siempre que al cometerse una infracción de esta ley, se perpetraren otro u otros delitos del orden común, los jueces de Distrito los castigarán conforme á la legislación vigente, observando las reglas de acumulación.

Art. 394. La violación de los derechos fiscales que garantiza esta ley, puede dar lugar á dos procedimientos: el uno meramente civil, encaminado á hacer efectivo el cobro de los derechos correspondientes al Erario, y de las penas pecuniarias que para el caso señale; y el otro, del orden penal, destinado a imponer las correcciones personales á que haya lugar.

Art. 409. Todos los empleados públicos del ramo de Hacienda de las aduanas marítimas y fronterizas tienen el deber de investigar los delitos que en ese ramo se cometan, de ponerlos en conocimiento de la autoridad judicial, y de coadyuvar á que se reúnan las pruebas de ellos y á que se descubran sus autores, cómplices y encubridores, dando cuenta de lo que hicieren, por los conductos debidos, á la Secretaria de Hacienda Art. 410. Son competentes para conocer de los delitos que de esta ley trata, los jueces de Distrito del lugar donde aquellos se cometan; y donde hubiera dos jueces, lo será el que se halle de turno. Los jueces del fuero común practicarán las diligencias de los procesos, en auxilio de la Justicia Federal, en los lugares donde no haya juez de Distrito.

3. Una nueva Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de 1891

En el año de 1891 se expidió una nueva Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas, la cual cambio en cuanto a su contenido, ya que "...los delitos comprendían contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración y falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos oficiales o candados fiscales, así como la omisión culpable. Las contravenciones eran la defraudación, omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importancia de mercancías, e infracciones de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad; las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De las violaciones a los ordenamientos hacendarios solo los delitos se sancionaban con pena corporal; las otras dos categorías se sancionaban de forma administrativa, y en el caso de la defraudación se sancionaba con la perdida de la mercancía y el pago doble del impuesto emitido;" en este sentido, la principal diferencia entre la Ordenanza de 1887 y la de 1891 fue con respecto a la defraudación, ya que mientras para la primera constituía un delito, para la segunda solo se sancionaba como contravención; además estaba dividida en dos tipos: por suplantación artificiosa y por suplantación simple, esta fue expedida el 12 de junio 1891 y entro en vigor el 1 de noviembre de 1891 estableciendo en el Capitulo XVIII. De la Infracción de la Ley y de las Penas.

Art. 508. Son contravenciones:

I La defraudación sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad ó ambas cosas, las mercancías que legalmente manifestadas, causarían mayores derechos.

Art. 523. La defraudación a que se refiere la fracción I del Art. 508 consiste en pretender eludir en todo ó en parte, el pago de los derechos fiscales, sea porque para el despacho aduanal se declaren las mercancías con menor peso ó medida de la que tienen; porque se declaren de clase inferior a la verdadera; porque vengan de cualquier manera ocultas, simulando las mercancías declarada, para

causar menores derechos que los que legalmente correspondan, ó porque no hayan sido manifestadas en el perdimiento de despacho.

ART. 524. La contravención expresada en la frac. I del Art. 508 se divide en 2 clases: I. Defraudación por suplantación artificiosa

II. Defraudación por suplantación simple.

Hay suplantación artificiosa siempre que una mercancía venga oculta dentro de otras, bajo dobles fondos ó con artificio tal, que simule la mercancía declarada, para pasar sin ser observada por el reconocimiento aduanal.

La suplantación simple consiste en la declaración de menor cantidad de mercancías que la verdadera ó en la declaración de una mercancía calificándola de clase inferior a la que corresponda legalmente, siempre que no se haya empleado artificio que disimule su verdadera calidad.

Se incurre además en contravención por suplantación simple:

Cuando en los equipajes de los pasajeros declaren libres de derechos, se encuentren efectos que deban causarlos, siempre que no estén artificioosamente ocultos. Cuando algunos efectos se declaren como productos nacionales que retornan del extranjero, y de su reconocimiento resulte que son de origen extranjero.

ART. 531. Los delitos motivarán siempre, en los que afecte a la imposición de penas corporales, el procedimiento judicial correspondiente.

ART, 532. Los jueces de Distrito al fallar sus causas que instruya, se sujetarán a las reglas de Derecho Penal relativo, en la parte conducente, en todo lo que esas reglas no pugnen con los preceptos especiales de esta ordenanza.

SECCIÓN II. De las Penas.

ART. 543 Las contravenciones serán penadas como sigue:

I. La defraudación por suplantación artificiosa será castigada con la pérdida de las mercancías ocultadas.

II. La defraudación por suplantación simple como sigue:

A. Si se ha suplantado la cantidad de la mercancía por haberse declarado de clase inferior en cotización á la verdadera, se aplicará la pena de dobles derechos sobre la cantidad que resulte excedente.

B. Si se ha suplantado la calidad de la mercancía por haberse declarado de clase inferior en cotización á la verdadera, la imposición de dobles derechos como pena, se hará sobre la cuota que legalmente corresponda a la mercancía.

4. La Ley Federal del Timbre

Por otra parte, una de las leyes fiscales de la época, la Ley Federal del Timbre, incluyó en uno de sus capítulos lo relacionado con la infracción administrativa y el delito fiscal; de este modo, las violaciones a sus preceptos se califican de acuerdo a la gravedad de la trasgresión, la ley en cuestión fue expedida el 25 de abril de 1893 y en su Título Sexto. Penas y en su Capítulo Primero. Infracciones, Fraudes y su Castigo

Art. 132.- Las responsabilidades por falta de cumplimiento de las prescripciones de la presente ley, corresponden á los dos grupos siguientes:

I. Infracciones simples.

II. Infracciones con responsabilidad criminal.

Art. 133. Incurren en la responsabilidad á que se refiere la fracción I del artículo anterior:

I. Por falta de vigencia en el cumplimiento de esta ley.

II. Por falta de pago del impuesto.

Art. 139.- Incurren en la responsabilidad designada por la fracción II del artículo 132:

V. Todos los que verifiquen la defraudación fiscal ó contribuyan á ella por medio de alguno de los actos que el Código Penal castiga.

.Art. 140.- Las infracciones á que se refiere el artículo anterior se castigarán con multa de veinte tantos del importe de la defraudación, ó de cien á quinientos pesos cuando aquel importe no pueda precisarse, sin perjuicio de la pena que el juez imponga por la responsabilidad criminal, conforme a las prescripciones del Código penal.

Art.142.- En cada infracción se aplicarán las penas de esta ley conforme á las siguientes reglas:

VIII. Siempre que aparezca cualquier indicio de criminalidad en una defraudación, se consignará el asunto por lo que á ella se refiere al Juez competente, sin suspender por eso los procedimientos administrativos.

Capitulo Segundo. Procedimientos

Art. 151.- Corresponde exclusivamente á los tribunales federales imponer las penas designadas para a la responsabilidad criminal, así como la sustanciación de todo juicio que ante ellos promuevan los particulares contra decisiones administrativas.

Art. 152.- La defraudación del impuesto del timbre puede dar lugar á dos procedimientos: uno, para hacer efectivas las multas decretadas por esta ley; y otro, para la imposición de las penas fijadas por el Código á los delitos perpetrados con motivo de la defraudación de este impuesto.

En estas condiciones, el primer grupo de las violaciones contenidas en este precepto comprendían aquellas que se refieren a la falta del pago de impuesto; asimismo, dentro de las infracciones con responsabilidad penal, las más importantes son: cuando los causantes llevan dos o más libros de contabilidad y los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyan a ella por medio de algún acto que el Código Penal castigue, en este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal y la sanción correspondiente del Código Penal que haya servido para la comisión de la defraudación. Como característica especial para los dos tipos de infracción se encuentra el dolo en la conducta del infractor, ya sea un contribuyente o un servidor público.

En relación con lo anterior, la infracción con responsabilidad criminal se sanciona de una manera muy severa, equivalente a veinte tantos del importe de la defraudación mas la pena privativa de la libertad que por fraude impusiere la autoridad judicial ya que no se consideraba a la defraudación como un delito fiscal en sí, sino, a través del delito que se utilizare para hacer el fraude.

5. El Código Penal para el Distrito Federal y Territorios Federales en Materia de Fuero Común; y para toda la República en Materia de Fuero Federal

Para el año de 1931 el Código Penal para el Distrito Federal y Territorios Federales en Materia de Fuero Común; y para toda la República en Materia de Fuero Federal elimina las denominaciones de los anteriores códigos de la materia; tipificando, en el capítulo III del Título Vigésimo Segundo, el fraude genérico, el cual aparece dentro de un listado de conductas delictivas, es decir, dentro de los fraudes específicos; en este sentido, el citado precepto señala de manera taxativa la hipótesis más evidente del fraude y configura con un enunciado general la pena; y con trece fracciones una variedad de hechos en los que están presentes la falsedad y el daño patrimonial, este cuerpo normativo se expidió el 31 de agosto de 1931 y entro en vigor el 17 de septiembre del mismo año, estableciendo en su Título Vigésimo Segundo: Delitos de los Personas en su Patrimonio y en su Capítulo III. Fraude.

Art. 386.- Se impondrá multa de cincuenta a mil pesos y prisión de seis meses a seis años:

I. Al que engañando a uno, o aprovechándose del error en que éste se halla, se haga ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido;

Art. 388. Cuando el valor de lo defraudado, conforme a los artículos anteriores de este capítulo, no exceda de cincuenta pesos, se castigará el delito con multa de cinco a cincuenta o prisión de tres a días a seis meses ó ambas sanciones.

Art. 389. Se impondrá prisión de tres meses a siete años y multa de veinte a mil pesos ó sólo la prisión, al que para hacerse de una cantidad de dinero en numerario, en papel moneda o en billetes de banco, de un documento que importen obligación, liberación o transmisión de derechos o de cualquier otra cosa ajena mueble, logre que se entreguen por medio de maquinaciones, engaños o artificios.

6. El Código Fiscal de la Federación de 1938

Ahora bien para el 30 de diciembre de 1938 se reunieron y sistematizaron en un solo cuerpo normativo las principales disposiciones fiscales, es decir, se expidió el Código Fiscal de la Federación; dicho ordenamiento admite la coexistencia de

sanciones penales y administrativas; por su parte determina que corresponde exclusivamente a los tribunales federales la facultad de imponer las penas en los casos de delito, es decir, aquellas de suspensión y destitución de los infractores, en ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales, cargos públicos, prisión y multas penales, el cual entro en vigor el 1 de enero de 1939, estableciendo en su Título Quinto: De las Infracciones y Sanciones y en Capitulo Primero: Disposiciones Generales

ART. 205. Los infractores de las leyes o reglamentos fiscales serán castigados con sanciones de carácter administrativo, sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial, cuando dichas infracciones impliquen hechos delictuosos.

Capitulo Segundo. Del Procedimiento para Imponer Sanciones.

Art. 217. En el orden judicial corresponde exclusivamente a los tribunales federales la facultad de imponer las penas a que se refieren las fracciones IV, V, VI, del artículo 235, en los casos de delito.

Capitulo Tercero. De las Infracciones y Sanciones

Sección Primera. Infracciones y Delitos

Art. 232. Se incurre en delito para los efectos de este Código y de las leyes fiscales, en cualquiera de los siguientes casos:

I. Cuando se impriman estampillas, haciendo uso de las matrices, dados, punzones o papel que la Secretaría de Hacienda destiné para ese efecto, sin autorización de la propia Secretaría.

II. Cuando se graben o manufacturen, sin autorización de la Secretaría de Hacienda, matrices, punzones o dados que puedan emplearse para la impresión de estampillas.

III. Cuando se impriman estampillas, con las matrices, punzones o dados grabados o manufacturados, sin autorización de la Secretaría de Hacienda.

IV. Cuando los empleados oficiales que vendan o pongan en circulación, estampillas impresas en la forma prevista en la fracción I o que adhieran esas estampillas en documentos o libros, para el pago de alguna prestación fiscal con conocimiento de que no son las emitidas legalmente.

V. Cuando los empleados oficiales que vendan o pongan en circulación, o adhieran en documentos o libros, para el pago de alguna prestación fiscal, estampillas de aquellas que se refiere la fracción III.

VI. Cuando los particulares posean, vendan o pongan en circulación, estampillas o que adhieran en documentos o libros, para el pago de alguna, prestación fiscal, estampillas de aquellas que se refiere la fracción I y III, a sabiendas de que han sido emitidas ilegalmente.

VII. Cuando los causantes, para una misma contabilidad, lleven con distintos asientos dos ó más juegos de libros, autorizados o no .para eludir el pago de las prestación fiscales. VIII. Cuando los notarios, jueces receptores o corredores titulados, den fe de haber puesto en el protocolo, en el libro de registro o en cualquier otro documento, las estampillas correspondientes, sin haberlo hecho.

IX. Cuando alguna persona, cualquiera que sea su categoría vendan o pongan en circulación, o adhieran en documentos o libros, estampillas emitidas ilegalmente, que ya hayan sido empleadas para el pago de alguna prestación fiscal.

X. Cuando alguna persona, cualquiera que sea su categoría recorte o mutile y aproveche los fragmentos para formar otras para pagar alguna prestación fiscal.

XI. Cuando se adhieran en documentos o libros, para pagar alguna prestación fiscal, estampillas emitidas legalmente cuyo valor resulte alterado en perjuicio del fisco.

Sección Primera: Sanciones y Penas

Art. 235. Las infracciones y los delitos previstos en la sección precedente, serán sancionados, según el caso, como lo previenen los artículos siguientes o lo especifiquen las demás leyes fiscales, con:

I. Multa administrativa,

II. Recargos,

III. Caducidad de concesiones y suspensión de derechos,

IV. Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual se haya cometido la infracción que se sanciona,

V. Suspensión y destitución de los cargos públicos,

VI. Prisión y multas.

7. El Código Penal Federal de 1945

De igual forma con el transcurso del tiempo, el 31 de diciembre de 1945, se decretaron reformas al Código Penal, por lo que se refiere al fraude, los preceptos se estructuraron de manera tal que el artículo 386 contemplaba la hipótesis general del mismo, consistente en utilizar engaños o aprovecharse de errores para inferir la lesión patrimonial y el 387 para recoger las hipótesis específicas de la utilización de los mismos medios, reformado por decreto de 31 de diciembre de 1945, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 9 de marzo de 1946 en Vigor: 3 días después de su publicación, estableciéndose en su Título Vigésimo Segundo: Delitos de las Personas

Capítulo III Fraude.

Art. 386. Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

El delito de fraude se castigará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres días a seis meses y multa de cinco a cincuenta pesos, cuando el valor de lo defraudado no exceda de esta cantidad;
- II. Con prisión de tres a nueve años y multa de cincuenta a quinientos pesos cuando el valor de lo defraudado excediere de cincuenta pesos, pero no de tres mil;
- III. Con prisión de seis meses a tres años y multa hasta de diez mil pesos, si el valor de lo defraudado fuere mayor tres mil pesos.

Cuando el sujeto pasivo del delito entregue la cosa de que se trata a virtud, no solo de engaño, sino de maquinaciones o artificios que para obtener esa entrega se haya empleado, la pena señalada en el artículo anterior, se aumentará con prisión de tres días a dos años.

8. La Ley penal de defraudación Impositiva

Ahora bien resulta de suma importancia destacar que la norma jurídica que por primera vez prevé el delito de defraudación fiscal en nuestra legislación mexicana

surge con la publicación de la ley penal de defraudación impositiva en materia federal publicada el 31 de diciembre de 1947.

Los ordenamientos anteriores que formaron parte de los antecedentes del delito fiscal, se encuentran regulados en los diversos cuerpos normativos consistentes en: el código penal para el distrito federal y el territorio de la baja california sobre delitos del fuero común y para toda la republica sobre delitos contra la federación de 1871, la ordenanza general de aduanas marítimas y fronterizas de 1887, posteriormente la nueva ordenanza general de aduanas marítimas y fronterizas de 1891, la ley federal del timbre, el código penal para el distrito federal y territorios de fuero común y para toda la republica en materia del fuero federal, el código fiscal de la federación de 1938 y el código penal federal de 1945.

Ahora bien Octavio Alberto Orellana Wiarco, en su obra el delito de defraudación fiscal, “refiere que al inicio del periodo de la administración del presidente miguel alemán, cuando en el país se había iniciado la etapa del desarrollo industrial y comercial y derivado de los acuerdos establecidos en la tercera convención nacional fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 19947, se estableció la necesidad de realizar un análisis profundo y minuciosos de las disposiciones impositivas que venían aplicándose desde los fines del siglo XIX, con el propósito de crear una hacienda pública fuerte y organizada, basada en la confianza entre el fisco y el causante, desterrar la desconfianza recíproca que era común en esa época y también castigar a quien en forma fraudulenta violara sus cargas fiscales, se propuso la creación del tipo penal de defraudación impositiva, apareciendo por primera vez esta figura delictiva con fines de protección hacendaria.¹

La ley penal de defraudación impositiva, establecía como delito de defraudación impositiva en materia federal, hipótesis normativas como el de simular un acto jurídico que imputase omisión total o parcial del pago de impuestos; declarar ingresos o utilidades menores a las reales o hacer deducciones falsas; no pagar en tiempo cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos; omitir expedir documentos oficiales obligatorios; ocultar bienes o consignar pasivos

¹ Orellana Wiarco, Octavio Alberto, El Delito de defraudación Fiscal, México, Editorial Porrúa, 2004, p. 77

falsos en inventarios de juicio sucesorio; resistirse a proporcionar datos para la determinación gravable o hacerlo con falsedad; ocultar la producción sujeta a impuestos; negarse a proporcionar datos para la determinación de impuestos por actividades de comercio o proporcionarlos con falsedad y ocultar total o parcialmente el monto de venta o ingresos gravados.

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

En relación con la fracción II del dispositivo en comento, se pretendía evitar que en tratándose del Impuesto sobre ingresos mercantiles, creado por esas fechas, así como el impuesto sobre la renta y sujetos a autodeclaración del contribuyente, éste se condujera con falsedad, declarando ingresos menores.

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

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

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

Ahora bien por lo que corresponde a las fracciones de la VI a la IX de este artículo eran variantes relativas a ocultar o falsear información sobre producción gravable,

o que permitieran estimar esa producción, o que impidieran la determinación de impuestos, o relativas a ocultamiento de rentas.

En ese sentido con base en las ideas anteriormente planteadas, fue promulgada, el 31 de Diciembre de 1947 la denominada “Ley Penal de Defraudación Impositiva en Material Federal”; la cual tuvo como finalidad uniformar un tipo relacionado con el delito de defraudación fiscal, a fin de iniciar la protección al fisco federal en contra de posibles conductas defraudatorias mediante un instrumento jurídico que tuviera como base la represión penal, de manera clara y precisa, ya que por encontrarse dispersas en varias leyes tributarias ocasionaban confusión.

Ahora bien, la penalidad se establecía en el artículo 2º, con penas privativas de la libertad bajo presupuestos diversos, de 3 meses a 2 años de prisión si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese inferior a los 50 mil pesos; de 2 a 9 años si fuese mayor de 50 mil pesos, y de 3 meses a 9 años si lo que se defraudó o lo que intento defraudar no se podía determinar; además de esta penalidad lo jueces podían suspender de 1 a 5 años o inhabilitar definitivamente para el ejercicio de su profesión industria o actividad de la que emanaran los créditos tributarios objeto de la defraudación al sujeto activo del delito; por otra parte se especificaron responsabilidades a las personas físicas que tiene representación legal en aquellas personas morales que incurran en defraudación impositiva.

En términos generales, este cuerpo normativo no define de manera genérica lo que es la defraudación fiscal, detallan conductas que a juicio del legislador toma como constitutivas y, de manera casuística, de fraude al fisco; por otra parte, estableció la separación de los procedimientos administrativos para la imposición de multas y de los procesos judiciales para la imposición de penas, admitiendo la simultaneidad entre ambos, los procesos penales se abstuvieron de imponer sanciones pecuniarias, concretándose solamente a las penas privativas de libertad, la estructura de esta ley penal de defraudación impositiva en materia federal se encuentra compuesta de la siguiente manera.

Art. 1 Para los efectos de esta Ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal:

I. Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos;

II. Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

III. No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos; Miguel Alemán.

IV. Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes, deba cubrirse un impuesto;

V. Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;

VI. Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para a la determinación de la producción gravable o proporcionarlas con falsedad;

VII. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos;

VIII. Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad;

IX. Ocultara ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados.

Art. 2 El delito de defraudación impositiva se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intento defraudar es inferior a cincuenta mil pesos; y prisión de dos a nueve años, si aquel es superior a cincuenta mil pesos. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intento defrauda, la pena será de tres meses a nueve años de prisión.

Art. 3 La determinación de las cantidades a que se refiere el párrafo primero del artículo anterior, se hará tomando en cuenta lo defraudado o lo que se intento defraudar dentro de un mismo ejercicio fiscal, aunque se trate de diferentes

acciones u omisiones de las previstas en el artículo 1° y aunque la defraudación impositiva haya versado sobre impuestos diferentes.

Art. 4. Los jueces podrán imponer, además de las sanciones establecidas en el artículo 2°, las de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Art. 5. Las penas establecidas en esta Ley, se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales.

Art. 6. En los delitos previstos en esta Ley, no habrá lugar a reparación del daño; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Art. 7. Cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que las acciones u omisiones constitutivas del delito, fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquélla.

Art. 8 Para que el Ministerio Público Federal pueda ejercitar acción penal por los delitos previstos en esta Ley, será necesario que las autoridades fiscales declaren que, a su juicio, se ha cometido el delito

Art. 9. No se aplicarán las sanciones establecidas en esta Ley si, antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de los hechos constitutivos de defraudación impositiva, se pagan los impuestos que se pudieron defraudar.

Art. 10. Corresponde a los tribunales de la Federación la aplicación de las disposiciones de esta Ley.

Disposiciones Transitorias

Art.1 Esta Ley entra en vigor el día 1 de enero de 1948.

Art. 2 Se derogan las disposiciones legales y reglamentarias que se opongan a lo dispuesto en el presente ordenamiento.

Sin embargo, según lo sostiene el autor Hernández Esparza Abdón, la ley en cuestión, no se aplicó, ya que la secretaria de hacienda y crédito público consideró que los obligados en cumplirla eran en su mayoría causantes carentes de

educación, y que por tal consideración sería injusto sancionarles por la transgresión de las obligaciones tributarias.²

De igual forma sostiene el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, “en el sentido de señalar que al haberse introducido por vez primera en nuestro medio el delito en cuestión acompañado de graves penalidades corporales (3 meses a 9 años de prisión) desde el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la ley penal de defraudación impositiva en Materia Fiscal, la realidad es que su aplicación efectiva a casos concretos se había dejado prácticamente en suspenso, en virtud de que la Hacienda Pública durante muchos años consideró que, en el mejor de los casos, el fraude al Fisco debía ser reprimido tan sólo con sanciones administrativas; y en la peor de las hipótesis que bastaba con el pago de las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado o con la celebración de un convenio especial entre el inculpado y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por virtud del cual se depuraría la situación fiscal del propio inculpado y se garantizara el interés del Fisco, para que procediera automáticamente el desistimiento de la correspondiente acción penal, cuando se hubiera llegado a este extremo.”³

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida efímera pues en 1949 quedó abrogada pasando el tipo de Defraudación Fiscal al texto del Código Fiscal de la Federación; entre las innovaciones más importantes de este código, encontramos el Título Sexto, que se refiere a los delitos fiscales, y en cuyo Capítulo I señala las disposiciones generales, las cuales indican que estos solo pueden ser de comisión intencional, por lo que realizando la conducta, la intencionalidad de la misma se presume salvo prueba en contrario; en este sentido la libertad procesal o la absolución dependerán de las pruebas que el inculpado rinda para demostrar la falta de intención; además, establece que hay reincidencia cuando el sujeto condenado por sentencia ejecutoria comete un nuevo delito de la misma índole, siempre que no haya prescrito la pena.

² Hernández Esparza, Abón, El delito de defraudación Fiscal, México, Editorial Botas, 1962, p.45

³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Themis, p. 485

Así pues, la defraudación queda contemplada en el Capítulo V y los principales cambios que se presentan en relación con la Ley de Defraudación Impositiva son las siguientes:

“a) Se salva del error la denominación, suprimiendo la palabra impositiva. El delito es simplemente llamado defraudación”

“b) Se tipifica la defraudación genérica.”

“c) Se aumentan los casos de defraudación”

“d) Se suprime la presunción de responsabilidad a las cuales se refería la ley de Defraudación en su artículo 7”

“e) Se mejora la redacción de algunos preceptos de la ley.”

En este sentido refiere Rivera Silvas Manuel, en su obra *Los Delitos Fiscales Comentada* consecuentemente, se define el tipo de defraudación genérica basándose en lo establecido por la norma penal común, señalando aspectos básicos de todo fraude como son: el engaño, y el aprovechamiento de errores, así como conductas de omisión en el pago total o parcial de algún tributo; ahora bien, si tomamos en consideración la Exposición de Motivos relativa señalaba: “El Capítulo Quinto del proyecto de ley, principia con la definición genérica del delito que se refiere al propio capítulo, o sea la defraudación. Optamos por establecer un tipo genérico del delito, atentos a lo preceptuado por la doctrina que aconseja que en tanto que es imposible señalar casuísticamente los números hechos que conculcan el bien que jurídicamente se intenta titular, debe estudiarse una fórmula más amplia, en la que puedan tener cabida todos ellos. Por otra parte la experiencia corroboró la doctrina y demostró que la ausencia de una definición genérica, tal vez como se hizo en la en la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, hizo imposible en más de una ocasión sancionar penalmente actos que por su idiosincrasia de auténticos fraudes al fisco, solicitaban la represión punitiva que no pudo llevarse a cabo por no encuadrar estos hechos con perfección tal como lo solicita el artículo 14 Constitucional, en los límites precisados por la ley.”⁴

⁴ Rivera Silva, Manuel, *Los delitos Fiscales comentados*, México, Editorial Botas, 1949, pp. 136 y 137

Por lo que concierne a la defraudación específica, se incurre en ella por simulación, por falsas declaraciones, por la omisión en el entero de la retención del impuesto, por la omisión de documentos, por, la ocultación de bienes, por la ausencia o falsedad de datos necesarios para la determinación de la producción gravable, por la ocultación de la producción, por no proporcionar o hacerlo con falsedad los datos necesarios para la determinación de impuestos comerciales, por llevar doble contabilidad, por la circulación de productos sin el timbre correspondiente, por la destrucción o semidestrucción de libros de contabilidad, o la sustitución de sus páginas, etc. Como se puede ver, además de los ocho, casos previstos de la Ley de Defraudación Impositiva, se aumentaron los consignados en las últimas cuatro fracciones, los que por gozar de la misma naturaleza que los anteriores se estimo que debían quedar comprendidas en la misma legislación de aquellos; así se coloco a la defraudación genérica junto a la defraudación específica que constituyen verdaderas actividades que lesionan al fisco, además se mantuvo la misma punibilidad que en la precedente Ley, su expedición fue el 30 de diciembre de 1948 y entro en vigor el 1 de enero de 1949, estableciendo en su Titulo Quinto. De las infracciones y sanciones y en Capitulo I. Disposiciones Generales.

Art. 205.- En las infracciones de las leyes o reglamentos fiscales, exclusivamente se tomará en cuenta el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por responsabilidad penal.

Art. 217.-En el orden judicial, corresponde exclusivamente a los tribunales federales, la facultad de imponer las penas a que se refiere el Titulo Sexto de este Código.

Titulo Sexto. De los delitos fiscales

CAPITULO I. Disposiciones Generales.

Art. 237. Los delitos fiscales sólo pueden ser de comisión intencional.

Art. 239. Hay reincidencia por delitos fiscales cuando el sujeto condenado por delito fiscal por sentencia ejecutoria dictada por cualquier tribunal de la República, comete un nuevo delito de esta misma índole si no ha transcurrido desde la fecha

del cumplimiento de la condena o desde el indulto de la misma, un término igual al de la prescripción de la pena. Este término nunca podrá ser menor de tres años.

Art. 239. En los delitos fiscales no habrá lugar a la reparación del daño: las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Art. 240. Para que preceda la condena condicional en materia de delitos fiscales, además de satisfacer los requisitos señalados por el Código Penal, se deberá acreditar que el interés fiscal está satisfecho o garantizado.

Art. 241. En todo lo no previsto en el presente título, serán aplicables las reglas consignadas en el Código Penal.

Capítulo Quinto. De La Defraudación

Art. . 270. Comete el delito de defraudación, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omite, total o parcialmente el pago de los impuestos.

Art. 271. La pena que corresponde al delito de defraudación definido en el artículo anterior, se impondrá también:

I. Al que simule un acto jurídico que implique omisión total o parcial que el pago de los impuestos.

II. Al que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

III. Al que no entregue a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos;

IV. Al que omita la expedición de los documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrirse un impuesto;

V. Al que oculte bienes o consigne un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;

VI. Al que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable, o los proporcione con falsedad;

VII. Al que oculte a las autoridades fiscales total o parcialmente la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas o ingresos gravados. VIII. Al que se

niegue a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos comerciales o los proporcione con falsedad;

IX. Al causante que para una misma contabilidad lleve con distintos asientos dos ó más juegos de libros autorizados ó no;

X. Al fabricante, importador, comerciante o expendedor que haga circular sin el timbre correspondiente los productos que tengan que llevarlo;

XI. Al causante que por acción u omisión voluntaria destruya o semidestruida, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad sociales o especiales fiscales; y

XII. Al causante que sustituya o cambie las paginas foliadas de los libros de contabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones las primeras páginas en que conste la autorización.

Art. 272. El delito de defraudación se sancionará con prisión de 3 meses a 2 años, si el monto de lo defraudado o de lo que se intento defraudar es inferior a \$50,000.00; y prisión de 2 a 9 años, si aquel es superior a \$50,000.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que defraudó o intentó defraudar, la pena será de 3 meses a 9 años de prisión.

Art. 273. La determinación de las cantidades a que se refiere el párrafo primero del artículo anterior, se hará tomando en cuenta lo defraudado o lo que se intento defraudar dentro de un mismo periodo fiscal , aunque se trate de diferentes acciones u omisiones de las previstas en el artículo 38 y aunque la defraudación haya versado sobre impuestos diferentes.

Art. 274. Para proceder criminalmente por los delitos previstos en este capítulo, será necesario que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.

Art. 275. No se aplicarán las sanciones establecidas en este capítulo, si antes de que se haga la declaratoria a que se refiere el artículo anterior, se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar.

9. El Código Fiscal de la Federación de 1967, la evolución del Delito de Defraudación Fiscal en dicho ordenamiento hasta el 2015

Posteriormente después entró en vigor el Código Fiscal de la Federación de 1967 donde la regulación normativa estaba fijada en los artículos 71 al 74; en los cuales se sigue estableciendo un sistema dual de clasificación, por una parte la definición de fraude tributario genérico y por otra los supuestos casuísticos correspondientes; de tal manera, el artículo 72 señalaba los actos que se asimilaban a la defraudación fiscal, en lo básico se seguía haciendo hincapié en el catálogo de fraudes autónomos establecidos desde 1947 y además los supuestos de uso de estampillas o marbetes de la Ley del Timbre; así mismo, se fija como fraude autónomo el beneficio indebido de subsidios o estímulos fiscales. La punibilidad cambió con relación a anteriores códigos y leyes en la materia, solo en el primer supuesto ya que se le darían de 3 meses a 6 años de prisión si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar fuese inferior a los 50 mil pesos; los demás supuestos quedaron igual, este código fue expedido el 29 de diciembre de 1966 y entro en vigor el 1 de abril de 1967, estableciendo en su Título Segundo. Disposiciones Sustantivas y en su Capitulo IV. De los Delitos

ART. 71. Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

Art. 72. La pena que corresponda al delito de defraudación se impondrá también, a quien:

I. Mediante la simulación de actos jurídicos omite total o parcialmente el pago de impuestos a su cargo.

II. Omite presentar las declaraciones o manifestaciones efectos fiscales, a que estuviere obligado o consigne en las que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

III. Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause,

IV. Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o al monto de las ventas.

V. No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas.

VI. Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar.

VII. No entere a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca para ello, las cantidades que por concepto de créditos fiscales hubiere retenido o recaudado.

VII. Para registrar sus operaciones contables, fiscales, o sociales lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros no autorizados.

IX. Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales.

X. Utilice pasta o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para sustituir o cambiar las páginas foliadas.

XI. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

XII. Habiendo sido designado depositario por las autoridades fiscales, disponga del bien depositado.

Art. 73. El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar no excede de \$250,000.00(Doscientos Cincuenta Mil Pesos); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a nueve años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía del impuesto que se defraudó ó intentó defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión. No se impondrán las sanciones previstas en éste artículo, si quien hubiere cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido.

Art. 74. Para los fines del artículo que antecede se tomará en cuenta el monto del impuesto o impuestos defraudados o que se haya intentado defraudar dentro del mismo periodo fiscal, aun cuando se trate de impuestos deferentes y de diversas acciones u omisiones de las previstas en el artículo 72.

De igual forma para el 1 de enero de 1983 entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación el cual establecía en el Capitulo Segundo, Titulo Cuarto denominado “De las infracciones y Delitos fiscales” el delito de Defraudación

Fiscal, en los artículos 108 y 109; este ordenamiento describe perfectamente la conducta como elemento del delito, al indicar que esta será siempre en perjuicio del fisco federal; por su parte es sustituido el término impuesto por el del contribución, en concordancia con el artículo 2° del propio Código, este fue expedido el 31 de diciembre de 1982 y entro en vigor el 1 de Enero de 1983, estableciendo en su Título IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales y en su Capítulo II. De los Delitos Fiscales

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

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

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

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

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

I Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, o ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

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

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

El artículo 108 del ordenamiento tributario en cuestión consignó el supuesto de la defraudación fiscal genérica con salvedad de que se habla ahora de la obtención de algún beneficio indebido, por otro lado la penalidad se fijó en los párrafos segundo y tercero del citado artículo: pena de prisión de 3 meses a 6 años si el monto de lo defraudado o lo que se intento defraudar fuese inferior a los a 500 mil pesos, de 2 a 9 años si fuese mayor de 500 mil pesos y de 3 meses a 6 años si lo que se defraudo o lo que intento defraudar no se podía determinar. El 1º de enero de 1987 se reformo el artículo 108 al margen de la punibilidad fijando en base de salarios mínimos siendo el factor guía 500, estableciéndose en su Título IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales y en su Capítulo II. De los Delitos Fiscales Art. 108.....

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

Art. 109.....

En este sentido en relación con el Código Fiscal de la Federación el 1 de enero de 1990, entraron en vigor las reformas en las que adicionan al artículo 109 la fracción IV, con el objeto de asimilar a la defraudación fiscal la realización de dos o más actos relacionados entre ellos con el objetivo de obtener un beneficio en contra del fisco federal. En una reforma del mismo año, se incorpora la fracción V al mismo artículo, para tipificar como delito el omitir por más de 6 meses la presentación de la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente; sin embargo lo anterior no será aplicable cuando el contribuyente, en forma espontánea presenta la declaración omitida; tal adición entró en vigor en 1991.

Ahora bien resulta de suma importancia destacar que en otro aspecto, el 8 de enero de 1991, se publico en el Diario Oficial de la Federación una reforma al Código Federal de Procedimientos Penales y del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, en la cual se adicionó al artículo 399 con los párrafos 2º a 4º, pasando los párrafos 2º y 3º a ser el 5º y 6º, esta reforma priva

del beneficio de la libertad provisional a los procesados por diversos delitos fiscales, incluyendo el de la defraudación.

Art. 399. Todo inculpado tendrá derecho a ser puesto en libertad bajo caución, si no excede de 5 años el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponde al delito imputado, incluyendo sus modalidades. En caso de acumulación se atenderá al delito cuya pena sea mayor.

En los casos en que la pena del delito imputado rebase el término medio aritmético de 5 años de prisión, y no se trate de delitos señalados en los siguientes párrafos de este artículo, el juzgador concederá la libertad provisional en resolución fundada y motivada, siempre que se cumplan con los siguientes requisitos.

- I. Que se garantice debidamente a juicio del juez, la reparación del daño,
- II. Que la concesión de la libertad no constituye un grave peligro social.
- III. Que no exista riesgo fundado en que el inculpado pueda substraerse a la acción de la justicia.
- IV. Que no se trate de personas que por ser reincidentes o haber mostrado habitualidad, la concesión de la libertad haga presumir fundadamente que evadirá la acción de la justicia.

Para los efectos del párrafo anterior, no procederá la libertad provisional cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102, 105, 108, 109 y 115 bis del Código Fiscal de la Federación.

Para el año de 1992 se reformó el artículo 108 a fin de que la sanción aplicable al delito de que se trata, se fijara en un numerario siendo la cantidad guía \$30,000,000.00; también se reforma el artículo 109 en su fracción I para incorporar el caso de personas físicas que perciben dividendos, honorarios, o en general presten servicios personales independientes o estén dedicadas a actividades empresariales y realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a sus ingresos declarados y no comprueben el origen de la discrepancia. Además, mediante un decreto publicado el 20 de julio, se reformó el artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, a fin de atenuar las disposiciones de 1991 y

en las cuales se permitió a los procesados por el delito de defraudación, solicitar la libertad provisional.

Art.108.-

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de \$30.000.000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.....

Art. 109.-

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien el código de procedimientos penales para el distrito federal sufrió una reforma con fecha 14 de julio de 1992, misma que entro en vigor el 21 de mismo mes y año, estableciendo lo siguiente

Art. 399 I.....

I.- el que garantice debidamente, a juicio del juez, la reparación del daño.

Para los efectos de esta fracción en el caso de los delitos a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, para la fijación de la caución el juez estará a lo dispuesto en dicho artículo.....

En este sentido ya en el Código Fiscal de la Federación de 1996 se concede la libertad provisional y fijar la caución tomando en cuenta la cuantificación de las contribuciones defraudadas, misma que podrá disminuir en un 50 % a solicitud del inculpado, siempre que hubiese pagado o garantizado el interés fiscal; la reforma

fiscal de 1996 amplia el factor guía en la punibilidad a \$ 100,000.00; del tenor siguiente.

Art. 108.-.....

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

Art. 109.-

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

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido 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.

Ahora bien es a partir del año 1997 se llevaron a cabo tres reformas importantes en la materia correspondiente al Delito de Defraudación Fiscal:

A) El omitir un pago provisional, ya se parcial o totalmente se considera como delito de defraudación fiscal; así lo establece el segundo párrafo adicionado al artículo 108.

B) Las penas se establecen en forma progresiva; el primer rango de penalidad es de tres meses a dos años de prisión , cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.; el segundo de dos años a cinco años de prisión, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00, y el tercero de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00

C) Se calificará la pena si es que el delito se ciñe de acuerdo a los siguientes supuestos:

1) Usar documentos falsos,

- 2) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- 3) Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- 4) Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

Por lo que se aumentará la pena en una mitad mas de las sanciones señaladas a los delitos no calificados; en este orden de ideas se crea la figura de la defraudación fiscal calificada con el fin de que se aplique en aquellos casos donde la conducta del sujeto activo revele una peligrosidad más acentuada. El objeto de la Reforma Tributaria para 1997, en opinión del Lic. Salvador Castillo Carrasco es "...el estímulo para el cumplimiento de las obligaciones de pago y formales, mediante el temor que inspiran sanciones más drásticas, tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito del derecho penal tributario, si bien en materia de defraudación se atemperan las sanciones corporales y se elevan los rangos cuantitativos para discriminar la imposición de las mismas." las reformas en cuestión fueron expedidas el 30 de diciembre de 1996 y entraron en vigor a partir del 1 de enero de 1997, las cuales fueron del tenor siguiente:

Capitulo II. De los Delitos Fiscales

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

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

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

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

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.

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

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00 Cuando no se pueda determinar la cuantía de los que defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. El delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por

a) Usar documentos falsos

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

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

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

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

Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

De igual forma por su parte, el Código Fiscal de la Federación de 1998 sufre reformas en el artículo 109 fracción IV y V; en el primer caso el cambio es producido por la introducción del elemento consistente en la simulación de actos jurídicos; esta figura implica que el Fisco Federal es quien recibe el perjuicio del acto simulado. En el segundo caso, el plazo para quien omita presentar declaraciones de un ejercicio de las leyes fiscales pasa de 6 a 12 meses para considerarse defraudación, la fecha de expedición fue el 29 de diciembre de 1997 Y entro en vigor el 1 de enero de 1998, para quedar como sigue:

Titulo IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales

Capitulo II. De los Delitos Fiscales

Art.108.-

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

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.
Art. 109.-

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

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

Siguiendo con el análisis de la evolución legislativa del delito en cuestión para el año de 1999, los delitos fiscales son considerados, en algunos casos, como graves con motivo de las reformas publicadas en el diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1998, 8 de febrero y 17 de mayo de 1999 a los artículos 194 y 399 Código de Procedimientos Penales, según las cuales, quien cometa el delito de defraudación fiscal no tendrá derecho a recibir el beneficio de la libertad bajo caución 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; por otra parte, no procederá la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por los delitos de defraudación fiscal ni por los asimilables a ésta previstos en los numerales 108 y 109 del propio Código, cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la Fracción III del Artículo 108 (prisión de tres a nueve años).

Ahora bien el 31 de diciembre de 1998 se expide el Decreto por el que se reforman disposiciones al Código Federal de Procedimientos Penales, entrando en vigor el 1 de enero de 1999, las cuales fueron del tenor siguiente.

Art. 194. Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los siguientes artículos del Código Penal para el Distrito Federal en materia de Fuero Común y para toda la República en materia de Fuero Federal:

.....así como 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, todos del Código fiscal De la Federación.

De igual forma también el 29 de enero de 1999 se publica el Decreto por el que se reforman disposiciones al Código Federal de Procedimientos Penales, mismo que entra en vigor el 9 de febrero de 1999, quedando de la siguiente forma.

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

I.- Que garantice el monto estimado de la reparación del daño.

Tratándose de delitos que afecten la vida o la integridad corporal, el monto de la reparación no podrá ser menor del que resulte aplicándose las disposiciones relativas de la Ley Federal del Trabajo;

II.- Que garantice las sanciones 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.

La caución a que se refiere la fracción III y las garantías a que se refieren las fracciones I y II, podrán consistir en depósito en efectivo, fianza, prenda, hipoteca o fideicomiso formalmente constituido.

En el mismo tenor el 17 de mayo de 1999 por virtud del Decreto que modifica el Código de Federal de Procedimientos Penales, se realizaron modificaciones al artículo 194, estableciéndose lo siguiente.

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

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

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

Ahora bien es importante destacar que en el texto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1999 se incorpora un nuevo supuesto para considerar calificados a los delitos de defraudación fiscal y a los asimilables o equiparables a ésta, cuando se originen por omitir contribuciones retenidas o recaudadas, aumentándose en consecuencia la sanción penal en una mitad.

Además se considera como calificado el delito de defraudación fiscal equiparable y no solo el de defraudación específica. Las sanciones previstas para el delito de defraudación fiscales se dan de acuerdo al monto de lo defraudado ó lo que se pretendió defraudar, las cantidades fijadas desde 1997 siguieron operando para ejercicios fiscales posteriores; sin embargo, para 1999 el legislador dispuso que los montos se actualizaran en enero de cada año, para saber en qué rango se encuentra la sanción por la cantidad defraudada, estas modificaciones se expedieron el 31 de diciembre de 1998, entrando en vigor el 1 de enero de 1999, estableciéndose lo siguiente.

Titulo IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales

Capitulo II. De los Delitos Fiscales

ART. 108.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, será calificado cuando ésta se origine por:

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

En cuerpo normativo del Código Fiscal Federal de los años 2000, 2001, 2002 y 2003 no revisten cambios respecto al delito de defraudación; sin embargo en diciembre del 2003 presentaron las reformas al código de la materia, mismas que entrarían en vigor en enero de 2004; y que en materia de defraudación fiscal, fueron las siguientes:

a) Dentro del art. 108 se establece que si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un 50 %.

b) Se incorpora el concepto de conducta reiterada, la cual se entiende cuando durante un periodo de 5 años el contribuyente haya sido sancionado por una conducta la segunda o posteriores veces.

c) Se incorporan dos nuevas fracciones al artículo 109, una para considerar como asimilado al delito de defraudación el declarar en el pedimento aduanero como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares; y otra que establece tres conductas que constituyen defraudación: que se declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias; que se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados y que se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera, las reformas en cuestión entraron en vigor a partir del mes de enero del 2004, del tenor siguiente.

Titulo IV. De las infracciones y los Delitos Fiscales

Capitulo II. De los Delitos Fiscales

Art. 108.-.....

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

I. Con prisión de tres meses a dos años de prisión, cuando el monto de los defraudado no exceda de \$989,940.00

II Con prisión de de dos años a cinco años, cuando el monto de los defraudado exceda de \$989,940.00, pero no de \$1, 484,911.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de los defraudado fuera mayor de \$1, 484,911.00.

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

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

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

Art. 109.-.....

VI. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.

VII. Declare inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, se evada la garantía por la importación de mercancía sujeta a precios estimados o se importe mercancía sin que el importador se encuentre inscrito en los padrones a que se refiere el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Las cantidades a que se refiere el artículo 108 fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de febrero de 2004.

II. MARCO NORMATIVO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

1. Disposiciones legales

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2015
Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2015
Ley del Servicio de Administración Tributaria
Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
Código Fiscal de la Federación
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
Ley General de Importación y Exportación
Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos
Código Federal de Procedimientos Penales

Ley del Impuesto al activo
Ley de Comercio Exterior
Ley Federal de Derechos
Ley Aduanera
Código Penal Federal

2. Disposiciones Reglamentarias

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria
Reglamento del Código Fiscal de la Federación
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
Reglamento de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
Reglamento de la Ley Aduanera
Reglamento de la Ley de Comercio Exterior

III. CONCEPTO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Ahora bien Raúl de González- Salas Campos, señala que “una de las definiciones más acabadas del fraude fiscal, sería el comportamiento fraudulento (comisivo u omisivo) que se realiza para obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento injusto a expensas de los derechos del Estado respecto de la percepción de los tributos.”⁵

En este sentido resulta de suma importancia destacar que de conformidad con lo estipulado en el artículo 108 del Código Tributario vigente para el 2015 comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

1. Sanciones aplicables al delito de defraudación fiscal

⁵ González Salas Campos, Raúl, Los delitos Fiscales, México, Pérez Nieto Editores, 1995

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

- I. con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,540,350.00.
- II. con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,540,350.00, pero no de \$2,310,520.00.
- III. con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,310,520.00.

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

2. Supuestos de Delitos Calificados en el delito de defraudación fiscal

De igual forma se establece en dicho numeral que el delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de éste código, serán calificados cuando se origine por:

- a) usar documentos falsos
- b) omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

En este mismo tenor se establece que cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obteniendo un 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 cualquiera otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

3. Supuestos normativos Equiparables al delito de la Defraudación fiscal

Ahora bien es de destacarse que los supuestos equiparables a la defraudación fiscal, aparecen regulados en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación del tenor siguiente:

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

- I. consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la ley del impuesto sobre la renta.
- II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquiera otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Pues bien, así de esta forma, se encuentren regulados actualmente en el Código Fiscal de la Federación, los delitos de Defraudación Fiscal y sus equiparables.

Por tal consideración, resulta de suma importancia destacar, que tanto para el delito de defraudación Fiscal, como para sus equiparables, son aplicables, las reglas comunes que para los delitos fiscales prevén los artículos 92 y siguientes del Código Fiscal de la Federación, que se refieren principalmente a la exigencia de la previa querrela, al sobreseimiento, a la no aplicabilidad de sanciones pecuniarias por la autoridad judicial, las que se harán efectivas en el procedimiento administrativo a quienes se señala como probables responsables, a la figura del encubrimiento, a la tentativa, a los delitos continuados y a la prescripción de la acción penal.

IV. LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA QUE REVISTE LA OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DEL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN EN MATERIA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

En relación con el Delito de Defraudación Fiscal previsto en el artículo 108 del Código Tributario vigente del tenor siguiente: “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.”⁶

Ahora bien, resulta de suma importancia destacar que de conformidad con lo previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados

⁶ Artículo 108, Código Fiscal de la Federación.

Unidos Mexicanos, todos los mexicanos tenemos el deber ineludible de **Contribuir** para los Gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipios en que residamos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De igual forma el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación establece que “las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una **contribución** a un gasto público específico.”⁷

Por tal consideración y para efectos del capítulo correspondiente resulta entonces necesario establecer el concepto de contribución, en este sentido Raúl Rodríguez Lobato señala que “La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

En el mismo sentido continúa manifestando dicho Autor que las contribuciones del primer tipo de los mencionados se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del estado.

En opinión de Fonrouge, los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y

⁷ Artículo 1, Código Fiscal de la Federación

realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Vanoni, sin embargo, nos dice que sería un grave error conceptual al tributo como producto exclusivo de la potestad suprema del estado, pues esto nos conduciría al extremo de considerar tan sólo el elemento formal de la norma jurídica impositiva, olvidando su contenido, lo cual resulta absurdo, pues en la norma tributaria como en todas las normas jurídicas, existe un mandato derivado de la autoridad del estado y un interés a cuya tutela se encamina el mandato, esto implica lógicamente que la norma tributaria garantiza la consecución de determinados fines, toda vez que tutela el interés del estado en la obtención de los medios necesarios para subvenir a las necesidades públicas y advierte que una carga impuesta a los ciudadanos por cualquier abuso de la fuerza pública y que no sirva a fines de pública utilidad, sino que se diluya en ventaja de ciertos individuos, sería indemnización, confiscación o despojo, pero nunca tributo.”⁸

En relación con lo anterior también es conveniente señalar que también el artículo 2 del ordenamiento Tributaria en cuestión estipula que “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

1.-Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II.-Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, México, Oxford, pp. 5 y 6

III.-Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del⁹ dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.”

Ahora bien, toda vez que el fin preponderante del estado, lo es el bien común entendiéndose como la actividad del estado tendiente a preservar los intereses de la colectividad o de los grupos desvalidos o sea a la satisfacción de las necesidades de la colectividad y en ese sentido Raúl Rodríguez Lobato señala que “ La organización y funcionamiento del estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del estado. Rossy (citado por Serra Rojas en su libro de Derecho Administrativo) señala que “ lo financiero es la actividad del estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades”.

Sigue manifestando el autor en mención que como Valdés Costa, también considera, que la actividad financiera del estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas.

⁹ Artículo 2, del Código Fiscal de la Federación.

De igual forma que por su contenido y efectos la actividad Financiera del Estado constituye un fenómeno Económico, Político, Jurídico y Sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado.”¹⁰

Por tal consideración y en virtud de la importancia que reviste para el Estado, en razón de los fines que tiene encomendados, el pago de manera puntual y oportuna de las contribuciones, por parte de los contribuyentes sujetos a las mismas, es que a través de esta figura del delito de defraudación fiscal y sus equiparables en el Código Fiscal de la Federación, trata de inhibir que los contribuyentes desplieguen las conductas en el señaladas, con el propósito de evitar el debido cumplimiento en Materia Tributaria a que se encuentran sujetos de acuerdo con lo previsto, tanto en nuestra Carta Magna, como en los ordenamientos Tributarios correspondientes, a fin de que el Estado cuente en tiempo y forma con dichos recursos y de esta forma cumplir con la responsabilidad Constitucional que le asiste de velar por el bien de la Generalidad.

V. EL BIEN JURÍDICAMENTE PROTEGIDO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

En relación con lo anterior es de manifestarse que toda norma penal obedece en su creación a la necesidad de proteger bienes jurídicos, es decir, la ley punitiva debe su razón de existir a la consideración de que la política criminal prevea sancionar con penas, generalmente de prisión, a las conductas que vulneren gravemente el orden jurídico afectando, por ello, los bienes jurídicos y que mediante otras medidas jurídicas no haya sido posible preservar.¹¹

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., nota 8, p.3

¹¹ Orellana Wiarco, Octavio, Op. Cit., nota 1, p. 85

Por tal consideración tratándose de delitos de naturaleza fiscal, se considera desde sus principios (1948, Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal) que el bien jurídico se considera fincado en la protección del patrimonio del estado, el erario público y el sistema de tributación o recaudación.

De tal suerte que le son aplicables, las reglas comunes previstas en dicho código, primordialmente el artículo 92, que refiere principalmente a los requisitos de procedibilidad que se requiere para la procedencia penal, por delitos fiscales, esto es, la exigencia del requisito previo de procedibilidad que necesita el ministerio Público de la Federación, para la investigación y persecución de los delitos fiscales, es decir la querrela, o declaratoria de que el fisco a sufrido o pudo haber sufrido algún perjuicio, o bien con la simple denuncia.

En este tenor es de destacarse que la doctrina sobre los bienes jurídicos ha venido evolucionando; anteriormente se atendía a la definición formal del tipo y a su ubicación en determinado capítulo de la legislación penal. Actualmente el bien jurídico se contempla desde una perspectiva de política criminal, en razón de la utilidad y función que para la vida social, preste el tipo penal y la pena.

Anteriormente las conductas ejecutadas por el contribuyente a fin de engañar al fisco, por ejemplo simulando, ocultando, o maquinando documentación, con la finalidad de evadir el pago de los impuestos, se podía encuadrar en el tipo de delito de fraude previsto en el código penal, ubicado en el capítulo de delitos en contra de las personas y su patrimonio. “Esta idea de concebir al delito de fraude como protección de la Hacienda Pública fue cuestionada y ahora podemos encontrar en la literatura jurídica diversas y diferentes propuestas sobre éste tema respecto al contenido del bien jurídico tutelado por los delitos fiscales.

Los diferentes autores han señalado que el bien jurídico tutelado en los delitos de naturaleza fiscal son los siguientes:

A) La fe pública.

- B) El deber de lealtad del ciudadano para con el estado en relación con el mandato tributario.
- C) El patrimonio.
- D) El Erario Público.
- E) La función del tributo, y
- F) El sistema de tributación o recaudación.

1. La Fe Pública

Los que afirman que es la fe pública, el bien jurídico que tutelan los delitos fiscales, se apoyan en el argumento de que el sujeto más que atentar contra la economía nacional o la administración pública, atenta contra la fe pública al mentir sobre sus responsabilidades tributarias.

2. El Deber de Lealtad del Ciudadano para con el Estado en relación con el Mandato Tributario

Quienes estiman que el bien jurídico es el deber de lealtad para con el estado, se apoyan en la falta de solidaridad del contribuyente argumentando que es el derecho deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Solo indirectamente se protege el patrimonio público. Para algunos, ésta última posición es criticable en cuanto que el cumplimiento y obligaciones fiscales no debe estar condicionada por la amenaza de ser sancionado penalmente, que no se puede pedir lealtad bajo amenazas; además, la lealtad no debe ser el bien jurídico tutelado, pues el estado no la busca ya que el sujeto deberá cumplir su carga fiscal, al margen de su solidaridad o lealtad con el estado.

3. El Patrimonio

Otra posición muy frecuente es aquella que considera que el bien jurídico tutelado por los delitos fiscales es el patrimonio del erario público. Se argumenta que, de la misma manera que se protege el patrimonio de las personas físicas y morales

contra conductas delictuosas como el fraude, tratándose del patrimonio del erario público, éste debe protegerse de su menoscabo. Este criterio patrimonialista ha sido objetado entre otras cosas porque no en todos los delitos fiscales se causa daño al fisco derivado del incumplimiento puntual de obligaciones fiscales, por ejemplo, el cambio de domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente, o bien omitir solicitar su inscripción o la de un tercero al registro federal de contribuyentes. En realidad, el delito fiscal no pretende proteger el patrimonio de la hacienda en virtud de un interés patrimonial individual sino en atención a intereses patrimoniales supraindividuales a cuyo servicio están los delitos contra el orden económico, o la economía nacional.

4. El Erario Público

En la doctrina, en su gran mayoría, los autores se inclinan a considerar que el bien jurídico que protege los delitos fiscales es el erario público, referido a este como el patrimonio colectivo, no individual; así el patrimonio público se ve afectado por la conducta del contribuyente que atenta contra una justa política, financiera y fiscal. Sin embargo resulta que algunos delitos fiscales, no protegen exclusivamente el patrimonio del erario, ya que existen delitos en esta materia donde el resultado es de peligro abstracto, más que de daño, resultando que más bien se protege el sistema recaudatorio como sucede en nuestro país cuando se castiga a quien utiliza una clave del registro federal del contribuyente que no le corresponde.

5. La Función del Tributo

Otros consideran que el bien jurídico protegido consiste en la función que corresponde al tributo. Es decir, la función del tributo radica en ser el medio fundamental por el cual el estado cumple con las actividades de otorgar servicios y bienestar social; sino percibe puntualmente el tributo, se perjudican los programas sociales y se afecta la función tributo redistribución de la riqueza. Los que objetan esta postura señalan que es difícil saber si como consecuencia inmediata del incumplimiento del tributo, se lesiona o coloca en peligro dicha función, situación

que habría que demostrar en cada caso, y de no probar la antijuridicidad material, no podría configurarse el ilícito penal fiscal.

6. El Sistema de Tributación o Recaudación

Para otros, los delitos fiscales atentan contra el sistema tributario o recaudatorio. Esta corriente sostiene que lo que se protege es el correcto y eficaz funcionamiento del sistema tributario. El bien jurídico que se pretende proteger es entonces, el sistema de recaudación de los ingresos y de la distribución o redistribución de los egresos que forman parte del erario público, tal y como lo afirma González- Salas Campos Raúl en su obra “El Bien Jurídico en los Delitos Previstos en Código Fiscal de la Federación “. ¹²

En efecto el sistema tributario señala la forma en que se determina y comprueban las cargas fiscales, y lo que afecte en esta función, cuya veracidad esta a cargo del contribuyente a través de sus declaraciones, avisos, pagos, etc.; lo que la lesione o ponga en peligro afecta la función recaudadora del sistema fiscal, y esto es lo que resulta lesivo para ese bien jurídico.

Por todo lo anteriormente expuesto se arriba a la conclusión de que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal es el sistema de recaudación tributaria, aclarando que este bien jurídico tutelado es complejo en su esencia ya que abarca un contenido que se refiere tanto al daño como al peligro que pueda sufrir la hacienda pública, en su finalidad de recaudar la materia tributaria y, con ello, quebrantar la tributación y perjudicar la obligación del estado de cumplir con la redistribución de la riqueza, a través del gasto y los servicios públicos, y que además afecta la función de política criminal de desalentar (la burla de los compromisos cívicos), del contribuyente que incurra en este delito pues se deteriora la moral ciudadana con la violación de esta norma penal.

¹² Ibidem, p.90

VI. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS EQUIPARABLES

Quien ejecuta la acción o la omisión (o comisión por omisión) descrita en la ley como delictiva, recibe el nombre de sujeto activo, y del análisis de a quien se le puede asignar esa calidad, plantea diversas cuestiones, de las cuales abordaremos las más importantes.

1. El sujeto activo imputable

La calidad del sujeto activo requiere, “en el ámbito penal el presupuesto de que se trata de una persona imputable en el entendido de que la imputabilidad es un presupuesto del delito, pues se requiere de que una persona a quien se le atribuye una conducta delictiva, deba satisfacer, con anterioridad o en forma coetánea a la conducta, la condición de ser un sujeto imputable.

En consecuencia, una persona es sujeto activo, siempre y cuando, también imputable al momento de la comisión del delito, por tener capacidad psíquica necesaria y el límite de edad que exija la ley.

Para Francisco Carrara la capacidad psíquica la refería al libre albedrío, que consistía en la posibilidad del sujeto, de elegir entre el bien y el mal, si tenía esa posibilidad de elección era imputable. Este criterio dominó la escena para los escritores de la escuela clásica y la sistemática causalista naturalista.”¹³

“En nuestro Código Penal Federal (legislación federal positiva), del análisis a contrario sensu de la fracción VII del artículo 15 de dicho ordenamiento, se desprende que un sujeto es imputable “si al momento de realizar el hecho típico el agente tiene la capacidad de comprender el carácter ilícito o de conducirse de acuerdo a su comprensión “. Lo anterior se refiere al límite psíquico y en cuando al

¹³ Ibidem, p.94

límite físico, o sea, la edad mínima para ser imputable (18 años conforme a nuestra legislación).”¹⁴

De tal suerte que para los efectos de la atribución a una persona como sujeto activo del delito de defraudación fiscal (en este caso), lo será quien sea imputable, es decir, quien haya cumplido la edad de 18 años, o más, y tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de su conducta y de conducirse de acuerdo a esa comprensión.

2. El sujeto activo como persona física y como persona

El sujeto activo únicamente puede ser una persona física y así lo acepta la generalidad de los penalistas como señalamos antes, excluyendo la posibilidad de que las llamadas personas morales puedan ser sujetos activos del delito.

El Código Penal Federal en su artículo 10, ratifica la anterior aseveración; en efecto, únicamente son responsables como sujetos activos del delito las personas físicas, como puede ser algún miembro o representante de una persona jurídica (moral) y esta, podrá ser en todo caso, objeto de medidas de seguridad consistentes en la suspensión y aún la disolución de la persona moral, “cuando se estime necesario para la seguridad pública “.

Solo la persona pública que además sea imputable, podrá cometer el delito de defraudación fiscal; generalmente lo podrá llevar a cabo aquella que reúna la calidad del contribuyente o de representante legal o de obligado solidario o retenedor de este, e incurra en la conducta típica, y por excepción también podrá cometer el delito a que nos referimos un tercero, es decir, cualquier persona.

El contribuyente lo define el artículo primero del Código Fiscal de la Federación como la persona física o moral obligada a contribuir para los gastos públicos de acuerdo a las leyes fiscales respectivas.

¹⁴ Código Penal Federal

En nuestro sistema tributario es el propio contribuyente quien se autodetermina respecto de sus cargas fiscales y para ello formula y presenta declaraciones, las cuales, conforme al código fiscal de la federación deberá presentar ante las autoridades fiscales firmadas por el propio contribuyente o quien legalmente este autorizado, y para estarlo, se debe acreditar la representación mediante escritura pública o carta poder, de ahí que si el delito de defraudación fiscal alude a “ quien “ omite el pago total o parcial de contribuciones, podemos decir que el sujeto activo lo será generalmente el contribuyente o su representante legal, o el obligado solidario u el retenedor del mismo.

En efecto cabe recordar que el citado “Código Fiscal de la Federación prevé como obligado solidario de los contribuyentes a los retenedores y a las personas que la ley imponga obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes; las personas obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente; los liquidadores y síndicos por las obligaciones a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra (salvo que se cumpla con presentar avisos y proporcionar informes). También resulta obligado solidario la persona o personas que tengan conferidas la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles en los casos que se enumeran en el artículo 26 del código fiscal de la federación.”¹⁵ Ahora bien, esta obligación solidaria solo puede tener relevancia penal, si el representante o quien ejerza la administración de una sociedad mercantil realiza la conducta típica del delito.

De tal forma que el sujeto activo del delito de defraudación fiscal y sus equiparables, lo es la persona física que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco; o bien quienes, actuando como obligados solidarios, o retenedores, omitan pagos de contribuciones, siempre y cuando la omisión se deba a engaños o aprovechamiento de errores.

¹⁵ Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien Ignacio Winizky, manifiesta que “ en consecuencia, si un representante o una persona física que ejerza la administración de una persona moral omita el pago de contribuciones correspondientes a esta última, la misma queda obligada a ese pago, y el representante queda obligado también en lo personal por las contribuciones omitidas, cuando la sociedad no alcance a cubrirlas pero no incurrirá en el delito de defraudación fiscal, salvo que la omisión se deba a su conducta engañosa o se hubiera aprovechado del error del fisco, obteniendo un beneficio ilícito para la empresa que representa o para sí”¹⁶

En este sentido “La literatura española señala que el delito de defraudación fiscal ha sido catalogado por el tribunal supremo de aquel país como un delito especial o de primera mano, sólo imputable a quien ostenta la posición de deudor tributario.”¹⁷

Cabe destacar además, que en el delito de defraudación fiscal y sus equiparables, no existe calidad específica en el sujeto activo, ya que dichos tipos penales rezan: “ Comete del delito de defraudación fiscal quien “, y “ será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quién “, es decir los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, no exigen ninguna calidad específica que deba tener el sujeto activo, por ello advertimos que puede tratarse del contribuyente, o de su representante legal o del obligado solidario, o del retenedor o de quien por alguna relación resulte con esa obligación, porque se trata de omitir pago de contribuciones, o de obtener beneficios indebidos del fisco (devoluciones, acreditamientos o compensaciones), pero se debe descartar la posibilidad de que un tercero ajeno realice esta conducta ilícita.

3. Sujeto pasivo

Por lo que respecta a este rubro únicamente debemos recordar que en el delito de defraudación fiscal y sus equiparables, el titular del bien jurídicamente tutelado (el

¹⁶ Winizky, Ignacio, Responsabilidad Penal de los Directores de las Personas Jurídicas Mercantiles

¹⁷ Simón Agosta, Eugenio, El delito de Defraudación Tributaria, p.35

cual quedo precisado en el tema anterior), es sin duda, el sistema de recaudación tributaria del estado, a través del fisco federal representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con sus facultades, atribuciones y competencias, delimitadas en sus respectivas leyes y reglamentos internos.

En efecto, al cometer el delito de defraudación fiscal y sus equiparables, se atenta contra el cobro del crédito tributario que es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el estado para hacer frente a sus gastos, por lo que administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita.

Es el estado, el sujeto pasivo del delito fiscal, en particular de defraudación fiscal, en el que se atenta contra “ el cobro del crédito tributario que es de interés público, ya que toda legislación tributaria tiende a regular la oobtención de los recursos que necesita el estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciare a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no lo hacen.”¹⁸

Es importante destacar que el Código Fiscal de la Federación señala, en su artículo 4° que son créditos fiscales los que tiene derecho a percibir el estado y que la recaudación de todos los ingresos de la federación se hará por la secretaria de hacienda y crédito público, o por las oficinas que dicha secretaria autorice.

Cobra relevancia establecer el carácter del sujeto pasivo, únicamente desde la perspectiva procesal, ya que el delito de defraudación fiscal y sus equiparables, es perseguible y sancionable penalmente, únicamente a petición de la autoridad fiscal, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 92, fracción I, del código fiscal de la federación, y esta cuestión de requisito de procedibilidad deberá ser tomada en

¹⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, pp. 117 y118

consideración a su vez para determinar en cada caso si a prescrito o no la acción penal en los términos del artículo 100 del mismo código, o bien si existe impedimento legal para formular querrela, en el supuesto de que el contribuyente haya cubierto el pago de las contribuciones omitidas o devuelto el beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal haya descubierto la omisión, o haya mediado requerimiento, orden de visita, o cualquier otra gestión notificada, tendiente a la comprobación de obligaciones fiscales.

VII. ELEMENTOS DEL TIPO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS EQUIPARABLES

Por lo que corresponde a dichos elementos es de manifestarse que en el delito de defraudación fiscal encontramos que es un tipo (en relación a la conducta exigida por la ley), tanto de acción, como de comisión por omisión, es decir el delito de defraudación fiscal se puede cometer tanto forma activa como pasiva esta última mediante la llamada comisión por omisión, en efecto, el tipo señala dos formas de conducta para poder ejecutar el delito, mediante la “acción”, que consiste en el uso de engaños y de “omisión” en su modalidad de “comisión por omisión” cuando se trata del aprovechamiento del error.

Así mismo nos encontramos ante un tipo penal de los denominados de formulación alternativa, porque en este tipo existen dos formas de conductas: el uso de engaños, o bien el aprovecharse del error. En el primer caso, el verbo rector es engañar; en el segundo supuesto, es aprovechar.

El penalista Gonzáles – Salas Campos incluye, además del engaño o del aprovechamiento del error como forma alternativa de comisión en este delito “ la obtención de un beneficio indebido “, sin embargo, consideramos que la obtención del beneficio indebido, se refiere al resultado típico, pero no a una forma de conducta por la cual se pueda cometer este ilícito.

Por tal consideración en orden a la conducta este tipo es alternativo porque, es de acción mediante el uso de engaños, o se trata de omisión (comisión por omisión) por aprovechamiento del error. Ahora bien, en orden al resultado también nos encontramos ante un efecto alternativo, pues, o no se paga total o parcialmente alguna contribución, o bien se obtiene un beneficio indebido, a través del aprovechamiento del error, pero en ambos casos existe un resultado material de daño.

En efecto, es de destacarse la forma de comisión en este supuesto es de acción porque la ley exige “uso de engaño “, es decir el sujeto activo tiene que ejecutar actos positivos para crear en el pasivo (el fisco) una idea, una concepción equivocada de la realidad que radica en hacer suponer al fisco que el contribuyente no adeuda contribuciones. No basta la simple omisión, sea porque no exhiba las declaraciones que la ley obliga o porque al hacerlo no tenga como finalidad (engañar) al fisco, porque en este caso se trata de una infracción fiscal que acarrea sanciones administrativas.

Por lo tanto se analizará la primera forma de conducta del delito de defraudación fiscal:

Conviene precisar en este momento que debemos entender por “engaño “, que constituye la primera forma alternativa de este tipo.

Así de esta forma históricamente parece ser que la conducta engañosa fue regulada primeramente y con mayor profundidad por el Derecho Civil, así lo reconoce el famoso historiador del Derecho Romano Mommsen, quien atribuye más bien a los precedentes de los tribunales de la antigua Roma la persecución de conductas engañosas como delitos, que a una doctrina jurídica.

Gonzáles de la Vega cita en su conocida obra Derecho Penal Mexicano que el antecedente del delito de fraude mediante “engaños” los podemos ubicar en el derecho romano. Para este penalista mexicano, el fraude refleja la actividad del sujeto activo, que trata de ocultar a la víctima la verdad, y por consecuencia

llevarlo al error, a una falsa apreciación de la realidad, mediante falacias, mentiras, o falsedades, que constituyen la maniobra engañosa.

El engaño, mientras más refinado más peligroso resulta; en efecto, se puede llegar a engañar con expresiones verbales y movimientos corporales que induzcan al error, y como consecuencia de ello el sujeto pasivo entrega por si mismo, en forma voluntaria el bien que el sujeto activo desea aprovechar en su beneficio, pero la astucia del sujeto activo puede alcanzar magnitudes inimaginables.

Algunos autores que examinan este delito como Arturo Urbina Nandayapan consideran pertinente examinar el delito de fraude llamado genérico regulado en el Código Penal Federal, para tener mejor comprensión del delito de defraudación fiscal, tipo de índole especial previsto en el Código Fiscal de la Federación.

El delito de “fraude” llamado genérico, previsto en el actual artículo 386 del código penal federal, se estructura desde sus antecedentes de los cuerpos penales federales de 1871 y 1929, mediante conductas consistentes en “engañar”, o bien “aprovecharse del error”, y así obtener una cosa o alcanzar un lucro indebido.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas ejecutorias, ha señalado que el tipo de fraude llamado genérico previsto en el artículo 386 del código penal federal se integra por tres elementos:

- a).- La existencia de un engaño, o bien de un aprovechamiento del error.
- b).- Que el autor o sujeto activo se haga ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido.
- c).- Que exista nexo causal entre el engaño o el aprovechamiento del error y la obtención de la cosa o lucro.

Por tal motivo el engaño radica en la errónea o equivocada apreciación que el sujeto pasivo tiene de la realidad provocada por las falacias o mentiras de que se vale el sujeto activo para provocar esa concepción equivocada; e igualmente se considera, que en el aprovechamiento del error, el ofendido por si solo equivoca o supone una situación no acorde a la realidad y en virtud de su error entrega un

bien o numerario que legalmente no estaba obligado a dar y el autor del delito lo recibe y le beneficia, a sabiendas de que ello no le corresponde.

Es importante señalar que el contenido de los conceptos “engaño” y “aprovechamiento de error” que utiliza el tipo penal de fraude genérico, es semejante al que emplea el delito de defraudación fiscal, pero después de estas indudables semejanzas entre uno y otro tipo, se establecen diferencias fundamentales que es preciso destacar:

a).- El delito de fraude genérico es un delito cuyo bien delito a tutelar es el patrimonio de las personas físicas o morales particulares; en el delito de defraudación fiscal, el bien jurídica protege al sistema de tributación y su titular es el fisco, la hacienda pública. Uno y otro bien jurídico atiende a una praxis distinta, el primero de índole individualista, y el segundo a la protección social, al gasto público, a la redistribución de la riqueza.

b).- En el delito de fraude genérico la consecuencia exigida y derivada del engaño o del aprovechamiento del error es la entrega que voluntariamente hace el sujeto pasivo al activo, sea del bien o de la materia de lucro.

En el delito de defraudación fiscal la situación es radicalmente distinta y para ello se requiere considerar que en nuestro sistema fiscal el contribuyente o el obligado solidario deben cumplir sus obligaciones autodeterminándose y como consecuencia de ello, efectuar la liquidación del crédito fiscal que ellos mismos se han determinado. La autodeterminación la efectúa el obligado de acuerdo a los elementos que conforme a las leyes fiscales debe considerar, como ingresos, deducciones, etc. La autoridad fiscal tiene facultad de efectuar (con base en la o las declaraciones rendidas por el contribuyente o el obligado solidario al autodeterminarse) la verificación de su exactitud y veracidad.

En estas condiciones el contribuyente o el obligado solidario, o el retenedor, como posibles sujetos activos del delito de defraudación fiscal, al autodeterminarse, pueden en forma dolorosa (intencional), excluir ingresos gravables, adicionar

partidas como deducibles cuando no lo son, etc., todo ello a sabiendas de que comete un ilícito; el fisco, al verificar las declaraciones fiscales podrá encontrar que el contribuyente adeuda al fisco sumas que omitió cubrir, situación que la detecta con posterioridad a la recepción de esos documentos y de esta manera percatarse de la existencia de conductas delictivas.

En el fraude genérico para que se produzca el “engaño” es requisito que la maniobra falaz, mentirosa, sea del previo conocimiento del sujeto pasivo, en el delito de defraudación fiscal el “engaño” lo va a conocer el fisco con posterioridad al beneficio indebido o al perjuicio del fisco federal.

c).- En el delito de fraude genérico como consecuencia del “engaño” el sujeto pasivo entrega al activo bienes o numerario, es decir como elegantemente lo decía el penalista Gonzáles de la Vega, en el fraude la “cosa va de la mano del pasivo al activo”. La existencia del nexo causal es precisamente que el motivo de la entrega de cosas o bienes del pasivo al activo sea precisamente en razón del “engaño”.

En el delito de defraudación fiscal esta situación de entrega de bienes no sucede; en efecto, dado que el contribuyente o el obligado solidario o el retenedor se autodetermina, el beneficio indebido, con perjuicio del fisco, el delito se realiza con la omisión del pago total o parcial de contribuciones, o con la obtención del beneficio indebido. Esta conducta, la omisión del pago, se ubica también como infracción fiscal en los términos del artículo 76 del código fiscal de la federación.

En ambos ilícitos, fraude genérico y defraudación fiscal el concepto de “engaño” es similar, es decir, en ambos se trata del empleo de falacias, artificios, mentiras; pero difieren en cuanto que en el fraude las acciones mendaces deben ser del previo conocimiento del sujeto pasivo y debido a ellas se hace la entrega voluntaria por parte del pasivo de un bien, o el activo alcanza un lucro indebido; en cambio, en la defraudación fiscal, el uso de engaños es del conocimiento posterior del mismo, pero en virtud de esos engaños el sujeto activo (obligado fiscal) omite el pago total o parcial de contribuciones, de lo cual el fisco no se percata en el

momento mismo en que el delito se consuma, el decir, en el instante en que se incumple dolosamente con el pago, pues se va a percatar de la existencia del engaño, en forma posterior a su ejecución.

En la figura del delito de defraudación fiscal, encontramos emigrada, en su esencia, la figura del “aprovechamiento del error” que aparece en el delito de fraude genérico. En efecto, el tipo penal fiscal se integra cuando “quien” aprovechándose del error del fisco obtiene un beneficio indebido con perjuicio del propio fisco.

Existe una conducta omisiva de quien, como contribuyente obtiene por error del fisco un beneficio indebido y si bien su conducta inicialmente es omisiva, en cuanto que nada a hecho para ser saber al fisco que ha incurrido en el error de concederle un beneficio indebido, su conducta es de acción en cuanto que se apropia de ese beneficio, es decir, el delito se comete a través de una omisión.

Así pues en el delito de defraudación fiscal del sujeto recibe un beneficio indebido, con perjuicio del fisco, por error de este último, sin que el sujeto aclare el error al fisco, sino más bien actúa beneficiándose de tal error en su favor, es decir, produce un resultado material. Por supuesto que en este delito es necesario demostrar que el sujeto activo, al aprovecharse del error del fisco lo hace en forma dolosa, antijurídica y culpable, pues si el fisco se equivoca y beneficia indebidamente a alguien por ejemplo con una devolución y este no se percata del error, sea porque la suma es mínima, o bien por la magnitud de operaciones de donde pueda derivar el error de la hacienda pública, y ello no es detectado por el sujeto y en todo caso, ignorar o suponer correcta la devolución, el delito no se puede integrar. En este último supuesto el fisco tiene la acción de exigir la devolución del beneficio indebido en los términos de la ley fiscal (con actualización y cálculo de recargos en los términos del párrafo décimo del artículo 26 del código fiscal de la federación).

Las posibles situaciones de “error” por parte de la hacienda pública que “aprovecha en su favor”, que así se beneficia, se presentan como consecuencia generalmente de la solicitud de devolución que el contribuyente efectúa al fisco.

Algunos autores mencionan como un ejemplo de “aprovechamiento del error” cuando el fisco de oficio concluido el ejercicio fiscal, determine a favor del contribuyente la devolución de un supuesto pago indebido o bien, cuando el contribuyente solicita devolución por un saldo a su favor y el fisco lo hace, pero por un error aritmético lo calcula por una suma superior, con un beneficio indebido para él.

1. Tipicidad

Recordemos que al referirnos a la norma jurídico penal como un presupuesto del delito, debemos tener presente que la norma penal se integra del bien jurídico, tipo y pena.

El tipo fue definido por su creador el jurista alemán Beling en 1906, como la “descripción legal de una conducta delictiva”. Sin embargo, una definición más acertada del tipo la encontramos en Jiménez de Asúa que nos dice: “tipo legal es la abstracción completa que ha trazado el legislador, descartando detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito”.¹⁹

La manera de entender al tipo meramente descriptivo se le ha definido como tipo en sentido estricto, pero este punto de vista se ha cuestionado en virtud de que en muchas ocasiones la descripción típica alude a elementos que no son objetivos o materiales, como son los términos engaño, o con el propósito de, que se refieren a situaciones de carácter subjetivo, o bien, cuando el tipo alude a conceptos valorativos o normativos como tenga un beneficio indebido, por lo que también se habla del tipo en sentido amplio o complejo es decir, que al tipo corresponde elementos objetivos pero también subjetivos y normativos.

¹⁹ Jiménez de Asúa, La Ley y el delito, México, Editorial Hermes, 1986, p.235

Ahora bien en un amplio “sector doctrinal se considera la tipicidad como un elemento del delito y existirá cuando halla adecuación, de conformidad con lo regulado por el tipo, el cual a su vez contiene sus propios elementos.”²⁰ La tipicidad exige la adecuación al tipo y esa adecuación se va a producir cuando la conducta del sujeto se pueda ubicar en el hecho delictivo descrito en el tipo, es decir, encuadre exactamente en todos y cada uno de los elementos que aparezcan en el tipo.

2. Elementos objetivos del tipo

- 1) Sujeto activo (autoría y participación)
- 2) Sujeto pasivo (persona física o moral)
- 3) Conducta (de acción, de omisión y de comisión por omisión)
- 4) Resultado (instantáneo y continuo o permanente)
- 5) Nexo causal
- 6) Circunstancias de tiempo, lugar, modo u ocasión.
- 7) Circunstancias objetivas de agravación o atenuación.

En cuanto a los elementos objetivos del tipo de defraudación fiscal podemos decir:

A. Sujeto activo (autoría y participación)

Se trata de la persona física imputable que tenga la calidad de contribuyente, representante de éste, o su deudor solidario o por excepción un tercero, siempre que la conducta típica sea el uso de engaños o el aprovechamiento de error.

Debe destacarse que el tipo señala “quien con uso de engaños o aprovechamiento del error, omita, total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal, de esta descripción típica desprendemos que en el pronombre quien se señala al Sujeto activo y tomando en

²⁰ López Betancourt, Eduardo y Porte Petit Moreno, Luis, El delito de fraude, México, Editorial Porrúa, 1996, p. 45

cuenta que la conducta que debe desplegarse consiste en uso de engaños y tener como finalidad omitir el pago de contribuciones o bien de aprovecharse del error del fisco federal para obtener un beneficio indebido, es obvio que generalmente el sujeto activo será el contribuyente su representante o el obligado solidario, pero también podrá serlo un tercero que con sus acciones engañosas y omitiendo el pago de contribuciones ajenas perjudique al fisco, como sería el caso del contador del contribuyente que por si mismo realizarán maniobras que constituyan el uso de engaños y omitiera el pago de contribuciones, beneficiándose con esa omisión y perjudicando al fisco; o bien cuando el tercero logre mediante engaños que el fisco devuelva una contribución que no ha cubierto. También podría resultar como sujeto activo el tercero que sin tener derecho a recibir una devolución de contribuciones, por error del fisco la recibe y obtiene así un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”²¹

Resultaran sujetos activos del delito aquellos que concierten la realización del ilícito de defraudación fiscal realicen la conducta típica de uso de engaños de aprovechamientos del error, o bien, la cometan conjuntamente con otra persona, o se sirvan de otra persona como instrumento, o induzcan, ayuden o auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. Es decir, se colocará en el supuesto del sujeto activo del delito si su conducta se ubica en cualquiera de los supuestos mencionados, y que se regulan por el artículo 95 del código fiscal de la federación.

B. Sujeto pasivo (persona física y moral)

En tanto que el sujeto activo tiene que ser una persona física, generalmente el contribuyente; el sujeto pasivo no puede ser otro que el fisco federal pues este es quien recibe el daño o perjuicio.

C. Conducta (de acción, de omisión y de comisión por omisión)

²¹ Orellana Wiarco, Octavio, Op. Cit., Nota 1, p.132

La conducta típica que exige el delito de defraudación fiscal, puede ser como explicábamos en el siguiente tema, de acción, de omisión de comisión por omisión, es de acción si se proyecta en el uso de engaños o de comisión por omisión si se trata de aprovechamiento del error.

D. Resultado (instantáneo y continuo permanente)

El delito de defraudación fiscal en orden al resultado se puede ubicar en la clasificación de los delitos tomando en cuenta el momento de su consumación, en instantáneo. Igualmente se trata de un delito de resultado de daño material porque el tipo exige como resultado la omisión del pago de contribuciones, lo que representa la ausencia de un ingreso que debía percibir el fisco y ello le ocasiona un daño material, o bien en el supuesto de que el delito se cometa por error del fisco y se beneficie indebidamente a una persona, en perjuicio que resienta la hacienda pública constituye el resultado dañoso.

Algunos autores consideran que en el delito de defraudación fiscal, en cuanto al resultado típico también se puede ubicar como delito continuado, es decir, cuando con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa, identidad de lesión jurídica, incluso de diversa gravedad, se producen varios resultados típicos. En efecto podemos observar que el código fiscal de la federación en su artículo 99 se define esta figura en los términos apuntados. Sin embargo, para nosotros, más que una forma de resultado continuado, se trata de un concurso real de delitos. Es decir, inciden más en un problema procesal, que uno sustantivo penal.

En cuanto a la figura del delito continuado (más bien concurso real de delitos) debemos atender, en el caso delito de defraudación fiscal, a la regla que el propio código fiscal federal señala en el último párrafo del artículo 108 que precisa que deberán tomarse en cuenta; como un solo delito las diversas acciones u omisiones cuyos resultados será el monto total de las contribuciones recaudadas en un mismo ejercicio fiscal, aunque se trate de contribuciones diferentes. Y esto no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

E. Nexos causal

Se tendrá por demostrado el nexo causal en el delito de defraudación fiscal si el “uso de engaños” fue el que amplió para omitir el pago de contribuciones; o si el sujeto activo “se aprovechó del error del disco” para obtener un beneficio indebido. La relación causal que debe existir entre la conducta de la gente y el resultado típico la podemos demostrar conforme a la “teoría de la equivalencia de las condiciones” cuando suprimido mentalmente el “uso de engaños” o “aprovechamiento del error del fisco” el resultado dañoso no se produce, probándose así, que si el resultado requería de la conducta de la gente, y el resultado es obvio que se necesitaba de la conducta del activo.

Ahora bien sobre el nexo causal la “teoría de la imputación objetiva pudiera presentarse en el delito de defraudación fiscal, supuesto que consideramos difícil; pensar, por ejemplo que el contribuyente “mediante el uso de engaños” omita el pago de una contribución y ello lo plasme en una declaración provisional, pero en la declaración definitiva resulte que tiene saldo a favor con el fisco y en consecuencia argumentar que el bien jurídico tutelado, la recaudación fiscal, no corrió ningún peligro, ni daño con la primera declaración, y por tanto, no le es imputable objetivamente su conducta, ya que el sujeto no puso en peligro el bien jurídico. Este supuesto, como cualquier otro de la imputación objetiva queda sujeto a demostración de prueba pericial donde corresponda el perito señalar si la conducta del sujeto incremento o no el riesgo al bien jurídico, juicio a posteriori que consideramos, cuando menos, riesgoso.”²²

También cabría agregar el ejemplo hipotético que se propone, que no debe quedar el incumplimiento del pago o de obligaciones fiscales sujeto a la posibilidad de que el bien jurídico “no corra riesgo” si para omitir el pago se valió de “engaños”, aún cuando en forma posterior acredite que tenía saldo a favor, ya que el delito ya se consumó al presentar declaración provisional haciendo uso de “engaños” y

²² *Ibíd.*, p. 135

omitiendo pago, no importa que sean de carácter provisional y así lo señala expresamente el artículo 108 del Código fiscal de la federación al señalar la omisión total o parcial de contribuciones.

Ahora bien, debemos distinguir entre las declaraciones referentes al pago provisional o al definitivo, que se presentan en tiempo, o en forma extemporánea en la que por error, negligencia, o impericia se omita el pago de contribuciones, del caso en que la omisión se deba a “engaños” o “aprovechamiento del error”. Si en la declaración se omite ese pago por alguna causa culposa, se tratará de una infracción fiscal; de suceder en forma dolosa, da lugar al delito fiscal, ya sea que se presente en tiempo, o extemporáneamente.

El delito de defraudación fiscal no alude a un requisito típico del lugar, si bien, será un caso generalizado que suceda en el lugar de adscripción del contribuyente, pero no ocurre necesariamente esto cuando un tercero recibe “por error del fisco, un beneficio que no le corresponde y con ello causa un perjuicio al fisco”.

F. Circunstancias objetivas de agravación o atenuación

El delito de defraudación fiscal será calificado, según lo señala el multicitado artículo 108, del código fiscal de la federación, cuando se origine por:

- a).- Usar documentos falsos.
- b).- Omitir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal, la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d).- Asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se este obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

La pena aplicable al delito de defraudación fiscal calificado, según la ley, se aumentará en una mitad a la que corresponde por este delito.

3. Elementos subjetivos de tipo

Por lo que hace a los elementos subjetivos del tipo de defraudación fiscal podremos precisar lo siguiente.

A. El Dolo (directo, indirecto y eventual)

Conviene señalar que el concepto de dolo pertenece a los conceptos centrales del derecho penal, pues en la mayoría de los casos constituyen una condición indispensable para determinar la punibilidad del autor, el dolo no solo es uno de los conceptos más importantes, sino también uno de los más difíciles del derecho penal. Pues este, es un hecho interno, y ya por ese motivo, es mucho más difícil averiguar y probar su conexión con el tipo objetivo.

En efecto, el dolo se conceptúa como la voluntad dirigida al lograr el resultado previsto en la ley como delito o bien como la intencionalidad, según lo definía el artículo noveno del código penal federal, o la decisión en contra del bien tutelado como lo define Claus Roxin. Sea cual fuere la definición de dolo todas ellas convienen en que se trata de un proceso psíquico, mental, subjetivo, interno del sujeto, quien decide violar la ley y luego ejecuta la conducta, cuyo resultado generalmente es objetivo, apreciable por cualquier persona, salvo los llamados de simple conducta donde se señala que no existe un resultado material.

B. La culpa (consciente o con representación e inconsciente o sin representación)

La culpa la definía anteriormente el código penal federal como la “imprudencia”, “impericia”, “falta de cuidado o de reflexión”, y a la fecha aparece en el artículo 8 del mismo código mencionado, bajo el concepto de que obra culposamente quien lo hace sin previsión, siendo previsible o previendo pero confiando en que el

resultado lesivo no se produzca. Es importante destacar que no cabe la culpa en la figura del delito de defraudación fiscal, o sería tanto como aceptar que el uso de engaños u el aprovechamiento del error se pudiera cometer de manera irreflexiva, falta de cuidado, imprudentemente u obrando con impericia, o bien, sin prever, o previendo pero confiando en que el resultado no se produzca, cuando precisamente el sujeto activo persigue el fin ilícito plasmado en el tipo.

Mientras se puede cometer una infracción fiscal en forma culposa, debido al descuido del contribuyente; el delito de defraudación fiscal solo puede realizarse de manera dolosa, pues el tipo exige que el sujeto activo utilice para omitir el pago de contribuciones con “engaños”, es decir, que pretenda ser creer al fisco que no tiene obligación de pagar determinada contribución, cuando sabe que si esta obligado, o bien conscientemente, con plena conciencia “se aprovecha del error” del fisco y obtiene un beneficio indebido; pues si por equivocación debido a su descuido, falta de atención, impericia, es decir, en forma culposa omite pagar contribuciones o beneficiarse del error del fisco, tal conducta no será delictiva, sin bien puede ubicarse como infracción administrativa.

VIII. MARCO LEGAL QUE REGULA LAS FACULTADES Y COMPETENCIAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA LA PRESENTACIÓN DE LA QUERRELLA POR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

En relación con lo anterior es de destacarse que es facultad de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público formular querrela para proceder penalmente por el Delito de Defraudación Fiscal y sus equiparables, conforme al artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación:

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

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

Asimismo compete al Administrador General de Auditoría Fiscal de la Federación, la designación de peritos para la formulación de dictámenes técnico contables, así como informar a la autoridad competente de la probable comisión de delitos fiscales, en términos del artículo 23, fracciones XVII y XXII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

“Artículo 23. Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

XVII.-Designar los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia.

XXIII.-Informar a la autoridad competente de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones que puedan constituir delitos fiscales acompañando en su caso, la cuantificación del perjuicio sufrido por el Fisco Federal; de aquellos delitos en que incurran servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, así como proporcionarle a dicha autoridad, en su carácter de coadyuvante del Ministerio Público el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de dichas actuaciones.”

De igual forma la Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización cuenta con la misma competencia que el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal en la materia, de conformidad con lo previsto en el artículo 24, Apartado I, fracción II, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria:

“Artículo 24. Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal ejercer las facultades que a continuación se precisan:

I. Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización:

II.-Las señaladas en las fracciones IV, V, VI, VII, XI, XII, XVI, **XVII**, XIX, XX, XXI, XXII y **XXIII** del artículo anterior de este reglamento.”

Ahora bien es de suma importancia señalar que es competencia del Procurador Fiscal de la Federación el ejercicio de las atribuciones conferidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Código Fiscal de la Federación, entre ellas, la de formular las querellas por el delito de defraudación fiscal y sus equiparables, abstenerse para formular querellas, proponer peticiones de sobreseimiento del proceso penal, coadyuvar con el Ministerio Público y dar seguimiento a los procesos penales, de conformidad con el artículo 10, fracciones XXVI, XXVIII y XLIV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

“Artículo 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

XXVI. Ejercer EN materia de delitos las atribuciones señaladas a la secretaría en el Código fiscal de la Federación, así como formular las abstenciones para presentar querellas o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos que proceda;

XXVIII.-Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría y, cuando procesa, otorgar el perdón legal y pedir al Ministerio Público que solicite el sobreseimiento en los procesos penales;

XLIV.-Realizar el seguimiento y control de los procesos originados por las querellas, formuladas por la Secretaría, así como de aquellas en que tenga interés.”

En el mismo sentido la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones cuenta con igual competencia que el Procurador Fiscal en la materia, con fundamento en el artículo 81, fracciones II, V, VI y VII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

“Artículo 81. Compete a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

II.-Querrellarse respecto de delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello y proponer la petición de sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón en los casos en que proceda;

V.-Coadyuvar, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a delitos en que resulte ofendida y de aquellos en los que tenga interés;

VI.-Coadyuvar con las autoridades competentes, en representación de la Secretaría, en los procedimientos penales relativos a los hechos delictuosos a que se refiere este artículo.

VII. Realizar el seguimiento y control de los procedimientos originados por las querellas formuladas por la Secretaría, así como de aquellas en que tenga interés;”

CAPÍTULO SEGUNDO

LA INFRACCIÓN PENAL Y LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO Y EN EL DERECHO COMPARADO

A este respecto es conveniente señalar que solamente los ordenamientos jurídicos pueden establecer los supuestos normativos que se deben observarse por parte de los ciudadanos y cuyo incumplimiento será sancionado con la aplicación de una sanción, en este sentido Beccaria Cesare señala que "... sólo las leyes pueden decretar las penas sobre los delitos; esta autoridad no puede residir más que en el legislador, que representa a toda la sociedad agrupada por un contrato social. Ningún magistrado (que es parte de la sociedad) puede, con justicia, infligir penas contra otro miembro de la misma sociedad. Pero una pena aumentada mas allá del límite fijado por las leyes es la pena injusta es mas otra pena; por consiguiente, no puede un magistrado, bajo ningún pretexto de celo o de bien público, aumentar la pena establecida a un delincuente ciudadano".²³

De igual forma sigue sosteniendo este autor que "...Tampoco la autoridad debe de interpretar las leyes penales puesto que no puede residir en los jueces de lo criminal, por la misma razón de que no son legisladores."

En todo delito debe hacerse el juez un silogismo perfecto; la premisa mayor debe ser la ley general; la menor la acción conforme o no a la ley, y la consecuencia la libertad o la pena; cuando el juez se vea constreñido o quiera ser, aunque no se mas que dos silogismos, se abre la puerta de la incertidumbre.

Beccaria Cesare en su tratado de los delitos y de las penas sostiene que " No hay nada más peligroso que el axioma común de que es necesario consultar al espíritu la ley...Cada hombre tiene su punto de vista, y cada uno, en diferentes épocas, tiene uno distinto. El espíritu de la ley sería pues, el resultado de una buena o mal lógica de un juez, de una buena o mala digestión; dependería de la violencia de sus pasiones, de la debilidad de quien sufre, de sus relaciones con el ofendido, y

²³ Beccaria, Cesare, De los delitos y de las penas, Colombia, Themis, 2006, p. 12

de todas aquellas minúsculas fuerzas que transforman las apariencias de cada objeto en el ánimo fluctuante del hombre. Veríamos, por consiguiente, la suerte de un ciudadano cambiar muchas veces según fuera pasando por diversos tribunales, y las vidas de los desdichados ser víctima de los falsos raciocinios o del ocasional fermento de los humores de un juez que tomaría por interpretación legítima el vago resultado de toda aquella confusa serie de nociones que le agitaban la mente. Veríamos, pues, los mismos delitos castigados en diversa forma por un mismo tribunal en diversas oportunidades, por haber consultado, no a la voz constante y fija de la ley, sino a la errabunda inestabilidad de las interpretaciones."²⁴

El autor en cuestión refiere en dicho tratado que "Un desorden que nace de la rigurosa observancia de la letra de una ley penal, no es comparable con los desórdenes que nacen de la interpretación. Tal momentáneo inconveniente induce a hacer la facil y necesaria corrección de las palabras de la ley que son la ocasión de la incertidumbre; pero impide, en cambio, la fatal licencia de razonar, que es donde nacen las arbitrarias y venales controversias. Cuando un código fijo de leyes, que deben observarse a la letra no deja al juez otra incumbencia que la de examinar las acciones de los ciudadanos y juzgarlas conformes o disconformes a la ley escrita. "²⁵

I. LAS TEORÍAS DE LAS PENAS

1. Noción de la pena

En relación con la pena resulta importante destacar que Raúl Carrancá Trujillo en su obra el Derecho Penal Mexicano parte general sostiene que "siendo la pena legítima consecuencia de la punibilidad como elementos del delito e impuesta por el poder del estado al delincuente, su noción está relacionada con el jus puniendi y con las condiciones que, según las escuelas, requieren la imputabilidad, pues si

²⁴ idem

²⁵ idem

ésta se basa en el libre albedrío la pena será retribución del mal por el mal, expiación y castigo; si por el contrario se basa en la peligrosidad social acreditada por el infractor entonces la pena será medida adecuada de defensa y aplicable a los sujetos según sus condiciones individuales.

Para Carrancá la pena es de todas suertes un mal que se inflige al delincuente, es un castigo, atiende a la moralidad del acto; al igual que el delito, la pena es el resultado de dos fuerzas, la física y la moral, ambas subjetivas y objetivas; su fin es la tutela jurídica de los bienes y su fundamento la justicia, para que sea consecuente con su fin la pena ha de ser eficaz, aflictiva, ejemplar, cierta, pronta, pública y de naturaleza que no pervierta al reo; y para que esté limitada por la justicia ha de ser legal, no equivocada, no excesiva, igual divisible y reparable. Por último, las penas pueden ser estudiadas atendiendo a su calidad, a su cantidad y a su grado. De raigambre clásica es la definición de la pena que dice que es retribución, esto es, una privación de bienes jurídicos que recae sobre el autor con arreglo al acto culpable, imposición de un mal adecuado al acto.”²⁶

En este sentido, “la pena busca la corrección del pecado, y para el positivismo criminal la pena, o mejor sanción, es medio de seguridad e instrumento de la defensa social frente a los delincuentes peligrosos; es propiamente el tratamiento que conviene al autor del delito socialmente peligrosos o al que representa un peligro de daño, pues el hecho de que el delito sea o no el producto de una voluntad malévola y antisocial por propia y libre determinación, es cosa extraña al ejercicio de este derecho de defensa; en consecuencia, la noción de la pena esta en esencia divorciada de la idea de castigo, de expiación o de retribución moral (florian). La pena debe adaptarse, no a la gravedad del delito (escuela clásica), no al deber violado (rossi), sino a la temibilidad del delincuente (garafalo). En consecuencia, la pena no es otra cosa que un tratamiento que el estado impone al sujeto que ha cometido una acción antisocial o que representa una peligrosidad social, pudiendo ser o no ser un mal para el sujeto y teniendo por fin la defensa social.”²⁷

²⁶ Carranca Trujillo, Raúl, Derecho penal mexicano parte general, México, Editorial Porrúa, 1999. p. 711

²⁷ Idem

En el derecho legislado moderno es todavía la pena un mal infligido legalmente al delincuente como consecuencia del delito y del proceso correspondiente, es un mal que el juez inflige al delincuente a causa de su delito, para expresar la reprobación social con respecto al acto y al actor. Mas ya no atiende a la moralidad del acto, sino a la peligrosidad del sujeto y en vista de ello a la defensa social.

Ahora bien Eugenio Raúl Zaffaroni en su manual de Derecho Penal clasifica a las teorías de las penas de la siguiente forma.

“Las teorías de la pena suelen clasificarse en absolutas, relativas y mixtas

2. Teorías absolutas

Se dice que son teorías absolutas las que sostienen que la pena halla su justificación en sí mismas, sin que pueda considerarse un medio para fines ulteriores. Tales son las sostenidas por Kant y Hegel.

3. Teorías relativas

En que la pena se concibe como un medio para la obtención de ulteriores objetivos. Estas teorías son las que se subdividen en teorías relativas de la prevención general y de la prevención especial, en la prevención general la pena surte efecto sobre los miembros de la comunidad jurídica que no han delinquido, en tanto que en la prevención especial lo surte sobre el penado. Dentro de la prevención general cabe citar la antigua teoría de la intimidación y una versión un poco más moderada, que fue la teoría de la coacción psicológica,” sostenida por Feberbach, porque este fue seguido de cerca por el primer Código Penal Argentino para esta teoría la pena es una amenaza que debe tener la suficiente entidad para configurar una coacción psicológica capaz de apartar del delito a todos los posible autores

4. Teorías mixtas

Casi siempre parten de las teorías absolutas y tratan de cubrir sus fallas acudiendo a teorías relativas. Son las más usualmente difundidas en la actualidad que, por un lado, piensan que la distribución es impracticable en todas sus consecuencias y, por otro, no se animan a adherirse a la prevención especial. Una de sus manifestaciones es el lema seguido por la jurisprudencia alemana: “Prevención general mediante la distribución justa”.²⁸

5. La Pena como tratamiento del Delincuente

De acuerdo con lo manifestado por Emma Mendoza Bremauntz, en su obra El Derecho Penitenciario señala que “los fines y funciones de la pena están íntimamente relacionados con la concepción cultural y social de los valores, lo que ha permitido la variación en el tipo de penas que se aplican y este tipo está también directamente relacionado con las fases evolutivas de la sociedad que igualmente coinciden con las así señaladas del derecho penal”²⁹

En este sentido resulta de suma importancia la aplicación de las penas, en virtud de que la sanción contenida en las mismas corresponde al estado como órgano Rector y garante de los derechos y obligaciones de los gobernados, establece diversas sanciones a través de las diversas leyes que emite el poder legislativo de acuerdo con sus facultades y atribuciones contenidas en nuestra Carta Magna, cuyo principal objetivo es que la sociedad viva en armonía y cuando algún gobernado atenta contra esa armonía violentando la esfera jurídica de otro gobernado sea sancionado a través de la imposición de la pena, porque el derecho de un gobernado termina donde inicia el derecho de otro gobernado.

²⁸ Zaffaroni, Eugenio Raúl, Manual de Derecho penal, Argentina, Cárdenas editor y distribuidor, 1985, pp. 75 y 76

²⁹ Mendoza Bremauntz, Emma, Derecho penitenciario, México, Editorial Servicios litográficos ultrasol, 1999, p.41

A si mismo Emma Mendoza Bremauntz señala que el control de la criminalidad se ha visto directamente afectado por la acelerada transformación de los valores sociales, que implican una anhelada redistribución de bienes y oportunidades, idea que forma parte de la justicia.

Ahora bien refiere Emma que este control refleja una necesidad de justicia, que nace generalmente de un sentimiento de injusticia que tiende a cuestionar las lagunas del derecho y al derecho mismo como un modo de organización de la vida comunitaria, como instrumento de presión o como motor de cambio y generador de un trastorno para la vida social.

Derivado de lo anterior es de manifestarse que las teorías de las penas se clasifican en, absolutas, relativas y mixtas.

Sin embargo estas últimas derivan de los extremos que existen entre las teorías absolutas y relativas.

En sentido se dice que son teorías absolutas las que sostienen que la pena halla su justificación en sí misma, sin que pueda considerarse un medio para fines ulteriores.

Para Hegel “la pena es la negación de la negación del derecho y sólo cumple un papel restaurador o retributivo y en tanto sea el quantum o intensidad de la negociación del derecho, así será el quantum o intensidad de la nueva negación que es la pena ningún otro factor influye sobre ella. Para Kant, la pena es retribución a la culpabilidad del sujeto, ese es su único fundamento”

(Citado por Raúl Eugenio Zaffaroni. Manual de derecho penal, parte general, Cárdenas México. 1984 p.71)

Ahora bien Emma Mendoza Bremauntz, refiere que la pena entendida como coerción penal o como reacción social jurídicamente organizada, es un mal infringido a causa de un hecho culpable que ha sido precisado en la ley como

consecuencia de ese hecho “Hilda Kaufmann. “la función del concepto de la pena en la ejecución del futuro”, en nuevo pensamiento penal, año IV, núm. 5, Buenos Aires. 1975. P. 21. Y para el fin del presente estudio, se entiende como un medio. Si acaso como el más utilizado, de manejo del delincuente, con las variaciones impuestas por los conceptos sociales y estatales en las diversas etapas históricas. Concibiéndose, como lo señala Zaffaroni, como coerción penal sea que se funda y justifique en la peligrosidad del sujeto o en su culpabilidad, de igual forma establece que las teorías de las penas le atribuyen a éstas diversas funciones, consistentes en:

Retributiva de expresión; de prevención general o intimidatoria; de prevención especial; de defensa social y socializadora.”³⁰

En este sentido la pena no siempre ha tenido el mismo fin, se le han atribuido diversas funciones, de acuerdo con el tipo de sociedad que las crea y puede orientarse al simple castigo del delincuente, como una retribución a su acción u omisión negativas, debiendo expresar con sufrimiento el dolor causado.

Sin embargo_cuando se le contempla como una medida de prevención general, para evitar que otros, además del delincuente, delincan, debe ser lo suficientemente impactante para que intimide variando esta intimidación desde la máxima dureza en las penas, a las penas menos crueles, pero, de acuerdo con la etapa social, lo suficientemente temible para evitar las actividades delictivas de los integrantes de la sociedad en general, por el temor de que las sean aplicadas a ellos.

II. CONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN MÉXICO

Ahora bien respecto del hecho de si es o no constitucional la potestad sancionadora de la administración pública en nuestro país es de señalarse lo que

³⁰ Ibídem, p.46

sostiene Margarita Lomelí Cereso en su obra el Derecho Fiscal Represivo al retomar lo sostenido por el “El penalista Efraín Urzúa Macías parece considerar que el problema radica únicamente en la redacción defectuosa del artículo 21 constitucional, al decir, que la autoridad administrativa se encuentra facultada para castigar las faltas cometidas contra “los reglamentos gubernativos y de policía”, pues omite todos aquellos casos previstos en una ley administrativa; y sostiene, no obstante dicha redacción la competencia de los órganos del Poder Ejecutivo, con independencia de los judiciales, para sancionar los actos ejecutados contra las leyes o reglamentos administrativos, que constituyen las faltas o infracciones y son la materia del Derecho Penal Administrativo.

En este sentido refiere que pueden mencionarse también entre los mantenedores de la Constitucionalidad de la Facultad de Administración para sancionar las infracciones a las Leyes Administrativas, al Licenciado Abel Ramos Flores, quien en su tesis profesional señala entre otros argumentos los siguientes: las leyes administrativas, o sean aquellas cuya aplicación corresponde a los diferentes órganos de la Administración según en su materia, constituyen normas de orden público, limitan la actuación de los individuos en sus relaciones económico-jurídicas, y contienen penas que se aplican a las personas, físicas o morales, que infrinjan sus disposiciones. Estas Leyes Administrativas son expedidas por el Congreso de la Unión quien propiamente es el que ha establecido el castigo para los infractores. La fracción I del artículo 89 de la Constitución Faculta al Ejecutivo para proveer en la esfera administrativa a la exacta observación de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, implicando la expedición de los reglamentos por el Poder Ejecutivo, a fin de facilitar su aplicación y ejecución por el mismo poder. En consecuencia, se concluye que la Administración no contraviene lo dispuesto en el artículo 21 Constitucional al imponer sanciones a las personas físicas o morales que infringen preceptos legales contenidos en las leyes administrativas, que son distintos de los que contienen los reglamentos gubernamentales y de la policía, toda vez que no hace sino aplicar una ley expedida por el Congreso de la Unión, quien ha establecido el castigo para los infractores, siendo el Poder Administrativo el encargo de vigilar y proveer a su

exacta observancia y, por ende, el capacitado para constatar su cumplimiento y para aplicar las penas o sanciones, resultando, por todos conceptos, que la Facultad Sancionadora de la Administración es perfectamente Constitucional.

En razón de lo anterior es de manifestarse que al igual que la C. Margarita Lomelí Cereso consideramos que, en términos generales son sólidos los argumentos elaborados por los juristas mencionados en pro de la Constitucionalidad de la potestad sancionadora de la Administración sin limitarla en la esfera municipal, a la que pertenecen los reglamentos de policía y buen gobierno.

En otro orden de ideas, debe tenerse presente que el artículo 21 de la Constitución Política vigente debe interpretarse en concordancia con los demás preceptos de la misma Ley fundamental, entre los que se encuentra la fracción I del artículo 89, que confiere al Presidente de la República la facultad de “promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”. Este precepto otorga al Poder Ejecutivo, entre otras, la facultad de ejecución de las leyes que consiste “en la realización de los actos necesarios para hacer efectiva en casos concretos, la ley del Congreso. Esos actos comienzan inmediatamente después de la promulgación, se desarrolla a través de la tramitación encomendada a las oficinas del Ejecutivo y culminan en la ejecución material del remiso a cumplir la ley...”

Es decir, dentro de la facultad que para ejecutar las leyes concede a la autoridad administrativa el artículo 89, fracción I, de la vigente Constitución, está la de emplear los medios coactivos necesarios a tal fin. Y recordemos que entre éstos, se encuentra la aplicación de sanciones que obran indirectamente para asegurar la ejecución o cumplimiento de las obligaciones consignadas en las leyes. Por tanto, si el poder administrativo está facultado por el citado precepto constitucional para ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y si en ellas se establecen sanciones que la propia autoridad gubernativa debe aplicar cuando se comentan violaciones que no constituyan delitos resulta incongruente interpretar el artículo 21 constitucional en el sentido de que solo autoriza a la administración

para castigar las infracciones de los reglamentos de policía y buen gobierno, entendiéndolo por éstos los de carácter municipal.”³¹

1. La Potestad Sancionadora de la Administración Pública

Margarita Lomelí Cerezo, en su obra del derecho fiscal represivo, refiere que “Respecto de la Facultad Sancionadora del Estado resulta de suma importancia destacar que al radicar la misma en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídica en cuanto al ejercicio de la potestad correctiva cuyas finalidades tienen por objeto asegurar el orden público y garantizar la integridad física de las personas y de las cosas, la moral y la economía públicas, por medio de limitaciones a la libertad individual, su examen corresponde al estudio del poder de policía, considerado como la facultad jurídica de la administración pública de ejercer coactivamente su autoridad con el fin de regular el uso de la libertad y promover el bienestar general.”³²

La misma debe estar contenida en ordenamientos normativas, esto es todas las actuaciones de la autoridad administrativa deben ajustarse a un marco normativo que les faculte a través de leyes y decretos o reglamentos aplicar sanciones, de acuerdo con el principio de legalidad que establece que la autoridad solamente puede realizar lo que la ley le permite.

2. Concepto de Sanción en general

Margarita Lomelí Cerezo, sostiene que en relación con el concepto de sanción es de destacarse lo siguiente; “Elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico.

³¹ Lomelí Cereso, Margarita, Derecho Fiscal represivo, México, Editorial Porrúa, 1999, pp. 34,35, 40 y 41

³² *Ibíd.*, p.28

En el mismo plano lógico-jurídico, la sanción ha sido definida por Eduardo García Máynez como la “consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”.

Así, Claude Du Pasquier la define como “la consecuencia establecida por el Derecho a la violación de una regla jurídica: constituye una reacción, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación”.

La violación de la norma jurídica se realiza en cada caso en condiciones muy diversas. Los intereses afectados varían también considerablemente y, en consecuencia, la sanción que ha de establecerse tiene que ser también distinta, para responder adecuadamente al fin general que se persigue, o sea, la observancia del Derecho, la conservación del orden jurídico. Esto ha sido certeramente expresado por Merkl en los siguientes términos: “Frente a toda transgresión corresponde al Derecho hacer valer las condiciones para su imperio y los intereses para los cuales existe. . . Toda consecuencia jurídica está destinada, a su vez, a servir a ciertos intereses especiales, a aquéllos contra los que la transgresión se dirige, actuando respecto de ellos, en un sentido opuesto al de la transgresión. La diversidad de consecuencias jurídicas corresponde a una diversidad en estos intereses especiales y una diversidad en las condiciones, respectivamente, bajo las cuales aquellas consecuencias pueden afirmarse frente a una actividad adversa”.³³

3. Sanción y Coacción

Ahora bien otra definición de sanción es la proporcionada por Eduardo García Máynez, contenida en su obra *Introducción al Estudio del Derecho* en el sentido siguiente. “La sanción puede ser definida como consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. Como toda consecuencia de derecho, la sanción encuéntrase condicionada por la realización de un supuesto. Tal supuesto tiene carácter secundario, ya que consiste en la

³³ *Ibíd.*, pp. 11 y 12

inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. La obligación cuyo incumplimiento representa el supuesto jurídico de la sanción, deriva a su vez de otro supuesto, a que lógicamente corresponde el calificativo de *primario*. Si las obligaciones que éste condiciona son cumplidas, el secundario no se realiza y, consecuentemente, la sanción no puede imponerse. Así como hablamos de supuestos primarios y secundarios, podemos hablar también de deberes jurídicos primarios y secundarios. El deber cuya inobservancia determina la existencia de la obligación oficial de sancionar, tiene, naturalmente, carácter primario, la sanción es, en cambio, consecuencia secundaria. “³⁴

III. CARACTERÍSTICAS DE LAS INFRACCIONES FISCALES

1. Concepto de Infracción Fiscal

Ahora bien respecto al concepto de infracción fiscal es conveniente destacar que definición que se contiene en la obra los delitos fiscales en su capítulo de las características de las infracciones fiscales según lo sostiene Raúl González Salas Campos del tenor siguiente. “Se entiende por infracción fiscal toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En éstas se incluyen las violaciones de preceptos que impongan tanto deberes formales como deberes sustanciales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los contribuyentes sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tiene fé pública y aun otros particulares.”³⁵

2. Cumplimiento e Incumplimiento de las obligaciones Fiscales

Raúl González Salas Campos en relación al cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones fiscales sostiene lo siguiente. “La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución (comisión) de los prohibidos. El comportamiento ilícito en términos generales consiste en no cumplir

³⁴ García Máynez, Eduardo, Introducción al estudio del Derecho, México, Editorial Porrúa, pp. 295 y 296

³⁵ González Salas Campos, Raúl, Op. Cit., Nota 5, pp. 10 y 11

con lo dispuesto por las normas fiscales. Ahora bien, las infracciones fiscales que dan origen a las sanciones administrativas y/o a las penales (comisión de delitos), son tanto el no cumplir las obligaciones fiscales formales como el no cumplir las obligaciones de pago obligaciones de carácter sustantivo). En ambas infracciones se da un incumplimiento de los elementos de deberes jurídicos. Deberes tanto de contribuyentes, fedatarios sí como de terceros que colaboran con la autoridad fiscal, tienen la finalidad de asegurar que el fisco reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias, así como de contribuir a que las autoridades fiscales puedan desarrollar en forma correcta las funciones y atribuciones que les corresponde, como son las de controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (tanto formales como sustantivas). Pues así como está diseñado el sistema fiscal mexicano en este origen de ideas, hay dos tipos de infracciones fiscales: las sustantivas y las formales.³⁶

García Domínguez, Miguel Ángel en su tratado de la teoría de la infracción fiscal refiere que “ Kaufmann, Armín, en su libro *Lebendiges Und Totes La Bindings Normentheoria (Normologir und moderne strafrechts dog madir)*. Traducido por Enrique Bacigalupo y Ernesto Garzón Valdez, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997 quien señala que en su obra magna *Karl Binding. Teoría de las normas*, indicaba que la tarea principal de las normas es la fundamentación de los deberes eminentemente personales de las personas físicas de actuar u omitir. Decía Binding que se trata del deber de obediencia o de sumisión. Un deber jurídico no puede ser concebido sin el correspondiente derecho subjetivo, pues las normas crean siempre simultáneamente derechos y deberes, el derecho a exigir el cumplimiento del deber, el derecho del soberano a la obediencia o la sumisión, no puede tener ningún otro contenido. La norma puede pues obligar sólo a aquellas personas que son capaces tanto de satisfacer su requerimiento como de violarlo. Binding llama delito a la acción culpable y contraria a la norma.³⁷

3. Clases de Infracciones Fiscales

³⁶ *Ibidem*, p.9

³⁷ García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la infracción fiscal*, p.33

Raúl González Salas Campos señala en su libro los Delitos Fiscales que existen dos tipos de infracciones siendo estas las siguiente; “Propiamente se distinguen dos tipos de infracciones fiscales: las sustantivas y las formales. Esta clasificación no sirve, sin embargo para establecer las diferencias entre las infracciones administrativas y las penales, puesto que hay infracciones formales que devienen en la comisión de delito.

Las infracciones sustantivas están constituidas por actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo disminuye la base imponible o evita por otros medios que el fisco perciba oportunamente la cantidad de dinero que legalmente le corresponda recibir. Se podrían identificar auténticamente como infracciones que lesionan algún bien jurídico.

Las infracciones formales en cambio están configuradas por actos u omisiones del sujeto pasivo que puedan crear un riesgo dirigido contra los bienes jurídicos, pero que independientemente de la lesión de éste, la sola puesta en peligro de que la hacienda no pueda enterarse de que se han cumplido con las obligaciones fiscales, da lugar a la consumación de estos tipos fiscales. Si aún contribuyente o a un funcionario le ha nacido una obligación fiscal y no cumple con sus obligaciones fiscales, de tal manera que no puede verificar Hacienda el cumplimiento de las mismas, dará lugar a la realización de los tipos legales, independientemente de si tiene derecho o no el fisco de recibir de manera íntegra y oportuna la suma de dinero que deba recaudar.

Estas infracciones de carácter formal se identifican como infracciones de peligro abstracto, dado que constituyen solamente lesión o puesta en peligro de las reglas diseñadas en el sistema fiscal que implican incumplimiento a finalidades respecto de las obligaciones fiscales, y que evitan que las autoridades hacendarias tengan el control y la vigilancia sobre el cumplimiento de dichas obligaciones fiscales.³⁸

³⁸ Raúl González Salas Campos, Op. Cit., Nota 5, pp . 9 y 10

4. Diferencias entre Infracciones Fiscales Administrativas e Infracciones Fiscales Penales

Ahora bien, respecto a las diferencias sustanciales para determinar cuando nos encontramos ante una infracción Administrativa o bien una de carácter penal respecto de la conducta desplegada por el contribuyente Raúl González Salas Campos en su obra los Delito Fiscales señala lo siguiente;“Es importante distinguir la utilización de las denominaciones” infracción y delito” para evitar que cualquiera de estos dos términos pueda indicar un auténtico delito penal, como se ha dicho. Las infracciones contemplan supuestos de incumplimiento formales, mientras que los tipos de defraudación fiscal se refieren a vulneraciones normativas de carácter sustantivo, diferenciado la infracción en sí misma (por comportamientos omisivos) de las circunstancias agravantes se considera que las infracciones son sencillamente conductas de omisión que pueden producir un perjuicio económico a la recaudación, tales conductas se encuentran definidos en los arts. 70 al 91-B del C.F.F.³⁹

Cuando un contribuyente deja de ingresar dentro de los plazos previstos todo o parte de la deuda tributaria comete una infracción fiscal, la cual al ser descubierta se sanciona pecuniariamente con los recargos correspondientes, y en ocasiones con multa. Ahora bien, si el incumplimiento a la obligación tributaria no fue debido a simple negligencia, sino provocando intencionalmente concretándose un perjuicio al fisco federal, dicho comportamiento podrá ser tratado desde el derecho penal: es decir, podrá ser constituido de algún delito fiscal contra la Hacienda pública, por el cual será castigado con una pena y con una multa.

IV. DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO FISCAL Y EL DERECHO PENAL

1. Contenido del Injusto

³⁹ Ibídem, pp. 10 y 11

Ahora bien en relación con lo anterior compartimos la opinión de Raúl Gonzales Salas campos en el sentido de que establecer las diferencias entre el derecho fiscal y el derecho penal resulta muy complejo toda vez que la misma conducta desplegada por el ciudadano puede ser sancionada de dos forma ya sea aplicándole una sanción pecuniaria o bien una de orden penal, en este sentido el Autor en cuestión en su tratado de los delitos fiscales señala lo siguiente;“Establecer las diferencias entre el derecho fiscal y el derecho penal en torno a las infracciones fiscales, no es tarea fácil pues el contenido del injusto es el mismo en ambos ilícitos, pero el mismo hecho cometido en ocasiones permanece como mero ilícito administrativo y en otras, cuando hacienda se querella en contra del contribuyente, el mismo comportamiento se eleva a delito. En el sistema fiscal mexicano el legislador no establece ninguna diferencia de carácter sustancial entre ambos ilícitos, de ahí que exista un trato desigual para algunos contribuyentes, ya que a algunos solamente se les aplican las sanciones pecuniarias, y a otros además de la sanción pecuniaria se les impone la pena privativa de libertad.”⁴⁰

Respecto de lo anterior resulta de suma importancia destacar que la falta de precisión por parte del legislador en el sentido de establecer una característica que distinga a cuando la conducta desplegada por el contribuyente obedece a ser sancionado administrativamente o cuando deber ser sancionado con una pena privativa de libertad permite que este disposición legal se utilice como un instrumento de represión por parte del grupo político en turno en el poder, en virtud actuar indebidamente de manera discrecional y presentar las denuncias penales, querellas, declaratorias de perjuicios ante el representante social federal solamente de aquellos gobernados que no pertenecen al grupo político y por el contrario de sus afines solamente son sancionados administrativamente.

2. Características de las Sanciones Fiscales

Respecto de las diferencias que se derivan entre el derecho fiscal y el derecho penal resulta de suma importancia destacar las características que definen a cada

⁴⁰ *Ibíd*em, p. 16

una de ellas, en este sentido Raúl González Salas Campos en su tratado de los delitos fiscales establece lo siguiente “Las sanciones fiscales tienen tanto finalidades intimidatorias, preventivas, represivas, afflictivas expiatorias como ejemplarizantes. Pueden ser las sanciones fiscales de dos clases:

- a) Penas pecuniarias que establecen las autoridades hacendarias y
- b) Penas privativas de libertad, impuestas por la autoridad jurisdiccional.⁴¹

Refiere el autor en cuestión que esas clases de sanciones penales persiguen los mismos fines y ambas tienen la misma naturaleza. No hay, según García Domínguez, diferencia de esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad que impone la autoridad jurisdiccional; su diferencia se da sólo por la gravedad cuantitativa y no cualitativa.

En ese sentido se dice que el derecho administrativo castiga ciertas conductas porque son contrarias a las reglas que el mismo ordenamiento establece como obligatorias sin tener que explicar con mayor retenimiento el porqué de dicha prohibición: esto es, nada dice respecto del porqué sanciona las obligaciones a las que ellas se refieren. En cambio, el derecho penal sólo castiga conductas que constituyen incumplimiento de obligaciones establecidas expresa y explícitamente por la ley que lesionan auténticos bienes jurídicos que a la sociedad le interesa proteger.

Cuando el derecho fiscal, penal tipifica una infracción se deduce siempre la preexistencia de una obligación que se trata de hacer cumplir. Sólo la tipificación y la sanción penal imprimen al incumplimiento de esta obligación el carácter de infracción fiscal.

3. Cuando debe aplicarse una Sanción Penal y cuando una de carácter Administrativo

⁴¹ Ibídem, pp. 18 y 19

Al respecto Raúl González Salas Campos en su tratado de los Delitos Fiscales y tomando en consideración la manifestado por García Domínguez, quien a su vez sigue a Jiménez de Asúa , en su tratado de Derecho Penal tomo III, Pag. 51 consideran que. “Este problema solamente puede ser resuelto por la política criminal, pues en principio no existe una diferencia sustancial ontológica entre el ilícito administrativo y el criminal, como se vio cuando se analizó el contenido del injusto del ilícito fiscal. Si esta idea es correcta, entonces deberá corresponder al legislador establecer ese criterio diferenciador que permito determinar cuándo se debe aplicar una sanción u otra. Para establecer las diferencias el legislador debe atender tanto a los efectos que produce la aplicación de las sanciones pecuniarias como a los efectos que producen las penales. Deberá, por tanto, decidir cuándo quiere la intervención del derecho penal y cuando la del derecho administrativo, y en orden a este criterio decidir el contenido de la ilicitud de los hechos que lesionen los bienes jurídicos protegidos por los delitos previstos en el C.F.F.⁴²

V. DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

Giuseppe Maggiore en su tratado de Derecho Penal define al Derecho Penal Administrativo de la forma siguiente;“Derecho administrativo es el sistema de normas que regulan por las relaciones entre la administración pública, al obrar por finalidades propias, y los sujetos subordinados.

Si estas normas van acompañadas de sanciones penales, se tiene el llamado derecho penal administrativo. No siempre las normas administrativas son sancionadas penalmente. Con frecuencia el precepto es reforzado con sanciones no penales, como la ejecución de oficio, el resarcimiento, las restituciones, multas civiles, incapacidades, nulidad, caducidades, etc. Solo cuando las sanciones asumen el carácter de penas, surge el problema del *derecho penal administrativo* y de sus relaciones con el derecho penal en sentido estricto.

Entran en el derecho penal en sentido propio, no en el administrativo, las normas concernientes a los delitos contra la administración pública.

⁴² Raúl González Salas Campos pag. 19 y 20

El derecho penal administrativo se divide en *derecho penal de policía*, *derecho penal financiero* y *derecho disciplinario*.

1. Derecho Penal de Policía

Llámesese policía administrativa la actividad del Estado encaminada a prevenir los daños y peligros que pueden derivarse para el ordenamiento social, por la conducta desarreglada de los individuos. Para este fin se sirve el Estado de medidas coercitivas. Tales medidas, a diferencia de las verdaderas y propiamente penales, que tienen carácter de retribución, cumplen solo una función preventiva. Quien dice policía, dice prevención. Toda finalidad de castigo y de expiación, es extraña a ella. Por eso los destinatarios de las normas de policía pueden ser también personas no imputables.

La policía administrativa no debe confundirse con la *policía judicial*, la cual no se dirige a impedir o prevenir las manifestaciones nocivas o peligrosas, sino a darle a la jurisdicción penal la manera de cumplir sus propios deberes. Por otra parte, la policía administrativa se subdivide, según sus fines, en policía de *seguridad*, si mira la defensa del orden público, *de sanidad, urbana y edilicia, rural, de higiene, de emigración*, etc.

El derecho de policía se sirve, para su aplicación, de sanciones no penales (ejecución por sustitución o de oficio, órdenes, uso inmediato de la fuerza, etc.) y de sanciones penales. Entonces surge el llamado Derecho Penal de policía y, por analogía, la infracción de policía.

¿Cómo se distinguen esta infracción y el delito ordinario, y el derecho penal de policía y el derecho penal general?

Esta distinción puede hacerse desde un punto de vista ontológico, diciendo que fracciones de policía son las que contienen un ilícito policial; y puede hacerse también desde el punto de vista de la sanción. El primer concepto no es seguro, pues, desgraciadamente, los legisladores, al criminal hechos dañosos o peligrosos no siempre obedecen a principios teóricos bien definidos; más seguro es el concepto de la sanción. Son infracciones de policía, al menos en su mayor parte las castigadas con penas que algunos Códigos llaman penas de policía, o sea con

las penas establecidas, según nuestra ley, para las contravenciones; es arresto o la multa. En nuestra ley, pues, infracción de policía es, en general, sinónimo de contravención; de éstas, solo una parte está contenida en el Código Penal (libro III), mientras su mayor número está deseminado en leyes y reglamentos especiales.

En el estado moderno (que por esto se aparta del antiguo estado de policía), el principio de legalidad domina toda la materia de las infracciones de policía. A ellas se aplica la máxima *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege* [no hay ningún delito sin la ley, no hay ninguna pena sin la ley].

2. Derecho Penal Financiero

El derecho financiero está constituido por normas dirigidas a procurar al Estado los medios económicos necesarios para las necesidades públicas (ingresos). Fuera de los medios administrativos (ejecución de oficio, coerción directa, etc.), se vale también de sanciones penales. Así surgen los conceptos ilícito fiscal o delito de hacienda, que es una rama del derecho administrativo. Los delitos de hacienda están siempre determinados por la ley (véase especialmente la ley n° 4 del 7 de enero de 1929); y el principio *nullum crimen sine lege* vale también para ellos. Sus penas son en general pecuniarias (multas o enmiendas fijas o proporcionales, o contenidas entre un máximo y un mínimo), a veces restrictivas de la libertad personal. Las sanciones financieras no son tan solo reacciones penales, pues se convierten en ventajas económicas del Estado, por lo cual a menudo se confunde la pena con el resarcimiento del daño.”⁴³

3. Derecho Penal Administrativo y Derecho Penal Común

En relación con lo anterior y con el propósito de tener claridad en la diferenciación que existe entre el derecho penal administrativo y el derecho penal común es importante retomar lo citado por Octavio Alberto Orellana Wiarco, en su tratado el delito de defraudación fiscal del tenor siguiente. “La dificultad de distinguir con

⁴³ Maggiore, Giuseppe, Derecho penal, Colombia, Editorial Temis, 2000, pp. 45 y 48

claridad la sanción administrativa de la pena como sanción punitiva (pena) ha inclinado a algunos tratadistas a exponer la tesis de la existencia de un derecho penal administrativo autónomo del derecho penal.

Quienes proponen la autonomía del derecho penal administrativo admiten que la autonomía no puede ser total, pues forma parte del tronco común de la disciplina jurídica de la que se desprende, y en el último extremo es una parte del orden jurídico general.

Sin embargo, en el presente caso cabría preguntarse si el supuesto derecho penal administrativo tiene o cuenta con un particular campo, un objeto propio, que sea diferente al derecho penal común, y para responder debemos tomar en consideración.

1. Si su sistemática completa y cerrada hace innecesario servirse de los principio de otras ramas de derecho, entonces podemos afirmar que es autónoma;
2. Si sus principios aparecen como contingentes excepciones o especificaciones de los principios de otra disciplina entonces no goza de autonomía y se trata, por tanto, de un derecho especial.”⁴⁴

4. La Infracción Administrativa

“Ahora bien, en dicha obra el delito de defraudación fiscal, el autor en cuestión establece que “La infracción administrativa la define el jurista Gregorio Sánchez León como la acción u omisión, intencional o culposa, que puede ser cometido por el sujeto pasivo de la relación tributaria, por una autoridad, por un fedatario o un tercero, y que está sancionada administrativamente, por regla general, en forma pecuniaria.

“El objeto que persigue la aplicación de sanciones a las infracciones en materia tributaria tienen una doble función:

⁴⁴ Orellana Wiarco, Octavio Alberto, Op. Cit., Nota 1, pp. 25 y 26

Restituirla o reintegradora (cubrir el impuesto o carga fiscal omitido) y una aflicción o disciplinaria (la imposición de multas para conminar a futuro al cumplimiento voluntario).⁴⁵

La sanción resulta de suma importancia, en virtud de que para asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones que estipulada norma, se establece la posibilidad de aplicar sanciones a quienes incumplan con dichas obligaciones.

En este sentido es de destacarse que “La sanción según lo define el tratadista Eduardo García Máynez, es la “Consecuencia Jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación al obligado”⁴⁶

El tratadista Octavio Alberto Orellana Wiarco, en su obra el delito de defraudación fiscal refiere que “la norma jurídica perfecta, según expresión de Kelsen, es aquella que se integra de precepto y sanción y es la sanción la que caracteriza y distingue la norma jurídica de otro tipo de normas de conducta, como las morales, las reglas de cortesía, etcétera.

El autor en cuestión refiere “que la sanción conlleva una característica fundamental; la de su coercibilidad; es decir, de presentarse el incumplimiento de una obligación jurídica se posibilita imponer al obligado el cumplirla, aun por la fuerza. El incumplido se ve compelido a satisfacer la obligación, sea ella misma, o con una prestación equivalente (indemnización), o aun recibe un castigo para conminarlo a evitar en l sucesivo otro y otros incumplimientos.⁴⁷

Ahora bien es de señalarse que Octavio Alberto Orellana Wiarco en su obra el delito de defraudación fiscal, resalta la importancia que resulte de precisar las diferencias entre la infracción y delito enel campo fiscal, desde los puntos de vista siguientes.

“I.- En cuanto a los sujetos. En el caso de las infracciones los sujetos puedan ser personas físicas y personas jurídica o morales: las personas físicas a su vez puedan ser mayores o menores de edad, igualmente no importa si la infracción se debió a la negligencia, impericia, o dolo de un tercero a quien el obligado al

⁴⁵ Idem

⁴⁶ García Máynez, Eduardo, Op. Cit., Nota 34, p. 295

⁴⁷ Octavio Alberto Orellana Wiarco, Op. Cit., Nota 1. Pag.6

cumplimiento de obligaciones fiscales le hubiera encomendado satisfacerlas y no lo hubiese hecho.”

En relación con lo anterior es de destacarse que solamente pueden cometer los delitos fiscales las personas físicas imputables, es decir, quienes tengan el límite de edad exigido por el Código Penal.

II.-”En cuanto a su aspecto objetivo y subjetivo, en las infracciones se atiende más el resultado, es decir, a su aspecto objetivo; si el incumplimiento de la obligación fiscal se debió a una conducta dolosa (intencional) o culposa (negligente, impreviste o falta de cuidado) va a resultar un elemento para graduar la multa, pero prevalecerán los aspectos objetivos, magnitud del daño causado, reincidencia, etcétera.

“Así podemos afirmar que la infracción fiscal contempla primordialmente el aspecto objetivo de la conducta y su resultado; el delito fiscal toma en cuenta ese aspecto objetivo, pero cobra singular importancia el aspecto subjetivo, es decir, que la conducta sea dolosa y por ende culpable.”

La infracción no contempla para su existencia la demostración de que el infractor obró culpablemente, basta que el resultado objetivo se haya producido, sea por él como obligado al cumplimiento de obligaciones fiscales, o de un tercero al que éste le haya encomendado su cumplimiento, sea que el infractor sea un menor o mayor de edad, sea persona física o moral, lo importante es el incumplimiento, no la razón de su incumplimiento; en el delito fiscal, importa el incumplimiento (desvalor del resultado) pero a la vez la razón de ese incumplimiento (desvalor de la conducta). Es de capital importancia, la demostración de la conducta típica (dolosa o culposa) antijurídica y culpable, y sólo a la persona física imputable que ejecutó la conducta colmando esos elementos del tipo penal, se le puede atribuir la comisión de un delito fiscal.”⁴⁸

Ahora bien Raúl González Salas Campos refiere que en cuanto a la gravedad de la sanción “para la mayor parte de la doctrina penal, el único criterio que diferencia el ilícito administrativo del ilícito penal es la gravedad de la conducta, atendiendo a la importancia de la reprobación del acto por la gravedad de la pena”.

⁴⁸ Ibídem, pp.18 y 19

5. Penas propiamente dichas y Sanciones Administrativas

En relación con lo anterior es de señalarse que Margarita Lomelí Cerezo, en su libro el Derecho Fiscal Represivo hace alusión al carácter represivo de las mismas al señalar lo siguiente; “Salta a la vista la gran similitud que en su propósito, aun en ciertas formas específicas de castigo, tienen las sanciones penales o penas propiamente dichas, y las sanciones administrativas. Prima facie se advierte que ambas categorías son de carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación, además de perseguir la corrección del infractor.

Así mismo, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo emplean formas de sanción que son, en ocasiones, las mismas; verbigracia, la sanción pecuniaria penal y la multa administrativa, suspensión o destitución de empleos o funciones, establecidas tanto en el Derecho Penal como en el Administrativo; la prisión, sanción penal, y el arresto, sanción administrativa, que sólo difieren en su gravedad o duración.

Sólo queremos señalar aquí que tanto las sanciones penales como las administrativas, son de tipo represivo o punitivo y que la diferencia principal entre ellas no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la Administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas. En este sentido Guido Zanobini admite como criterio práctico para distinguir las sanciones administrativas el dado por el siguiente principio: “son penas administrativas y no sanciones penales todas aquellas cuya aplicación reserva la ley a la autoridad administrativa”.

Coincide con Zanobini la opinión de Francisco Antolisci eminente penalista italiano, que considera que el Derecho Administrativo contiene normas que establecen, como consecuencia de sus respectivas violaciones, “sanciones que sustancialmente son penas, en cuanto que implica una disminución de los bienes del individuo” y que constituyen las penas administrativas, entre las cuales señala especialmente: a) las penas disciplinarias; b) las penas fiscales y de finanzas, como penas pecuniarias, clausuras de negocios o establecimientos comerciales o industriales, etc.; y c) medidas de policía, como detención policíaca, amonestación, etc., indicando que las penas señaladas “se diferencian de las que caracterizan el delito, porque no se aplican por la autoridad judicial a través de un proceso, sino indirectamente por la Administración, utilizando sus propios órganos sin la intervención, ni siquiera indirecta de la jurisdicción”.

La analogía de las sanciones administrativas con las penales se advierte también en que pueden clasificarse como éstas en principales, accesorias y subsidiarias. Las primeras son aquéllas que se imponen como castigo por transgresión de la norma infringida; las accesorias son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado, por ejemplo, el decomiso de las mercancías introducidas en contrabando; y sanciones subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida; por ejemplo, prisión subsidiaria para el caso de insolvencia económica del sancionado por una multa.”⁴⁹

⁴⁹ Lomelí Cerezo, Margarita, Op. Cit., Nota 31, pp.21 y 22

CAPÍTULO TERCERO

LA PRESCRIPCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN EL DERECHO COMPARADO.

I. CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN

Al respecto resulta importante destacar que Rodríguez Devesa define a la Prescripción Penal como la “extinción por el transcurso del tiempo del derecho del Estado a imponer la pena o a hacer ejecutar la pena ya impuesta”⁵⁰

Adriana Fabiola Martin Caceres, sostiene en su obra la Prescripción del Crédito Tributario que la prescripción ha sido definida por la doctrina como la extinción de un derecho subjetivo por el silencio de la relación jurídica prolongado en el tiempo fijado en la ley, expresión que quiere indicar los distintos tipos de conductas que concurren a la consumación del efecto prescriptivo, de tal manera que dicho efecto no se producirá cuando, antes del transcurso del plazo, el titular ejercita su derecho o el deudor verifica cualquier acto de reconocimiento del mismo.⁵¹

Ahora bien es importante destacar que se comparte el criterio que según lo sostiene Ramón Falcón y Tella en su obra La Prescripción en Materia Tributaria cuando refiere que en rigor el ius puniendi, la potestad sancionadora o el derecho a hacer ejecutar la sanción ya impuesta no puede ser, en sí mismos, objeto de prescripción, ya que la potestad sancionadora, como todas las potestades, es imprescriptible, lo que ocurre es que la extinción de la responsabilidad excluye el ejercicio de la potestad sancionadora, y la extinción de la pena impide el ejercicio de las potestades tendentes a su ejecución⁵²

El fundamento de la prescripción en materia de infracciones y sanciones depende de la teoría de la pena que se adopte, que puede llevar a afirmar la innecesidad

⁵⁰ Rodríguez Devesa, Derecho penal español, Parte general, 5ª. Edición, España, 1976, p.882

⁵¹ Martín Cáceres, Adriana Fabiola, La prescripción del crédito tributario, España, Marcial Pons, 1994, p. 19

⁵² Falcón y Tella, Ramón, La prescripción en materia tributaria, España, Gráficas Muriel, 1992, p. 255, Fondo Editorial de la Ley

de la sanción, transcurrido cierto periodo de tiempo, por razones de prevención especial (la sanción es innecesaria si quien cometió la infracción lleva largo tiempo sin reincidir), de prevención general (la pretensión punitiva se debilita y termina por considerarse inconveniente su ejercicio), o de retribución(el tiempo todo lo borra en la conciencia de los hombres, y la ley no hace más que consagrar ese olvido real reconociéndole efectos extintivos.

En este sentido Ramón falco y Tella sostiene que, “la prescripción descansa, en el principio de seguridad jurídica, pues el paso del tiempo dificultad la investigación de la infracción y crea una confianza en que ésta no será ya sancionada.”⁵³

La prescripción de la acción penal es una figura jurídica que tiene como consecuencia la extinción de la potestad persecutoria del Estado a través de la institución del Ministerio Público por el simple transcurso del tiempo señalado en la Ley. Dicho en otras palabras, el Estado ya no podrá perseguir ni sancionar la comisión de un delito cuando ya haya operado la prescripción de la acción penal.

Ahora bien esta figura de la Prescripción es definida en Argentina según los sostiene “Diego Urdampilleta⁵⁴, de la siguiente forma: “La prescripción constituye un modo de adquirir el dominio de una cosa o de liberarse de una carga u obligación mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley.

Ahora bien nuestro Código Civil Federal, en el art. 1135, define el instituto de la prescripción como: “un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley” ⁵⁵

II. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL

⁵³ Ibídem, p. 256

⁵⁴ Urdampilleta, Diego, Prescripción de las salidas no documentadas y régimen sancionador ante su configuración, tema a consultarse en página Web: http://www.eldial.com/suplementos/Privado/tcdNP.asp?fecha=23/05/2008&id_publicar=12314&numero_edicion=2537&camara=Doctrina&id=3657&vengode=suple&fecha_publicar=23/05/2008

⁵⁵ Código Civil Federal.

1. En México

Partiendo de la premisa de que la Prescripción es la adquisición de un derecho o la liberación de una obligación con motivo del transcurrir un determinado lapso de tiempo, en ese sentido la prescripción en materia de delitos fiscales atenderse a dos puntos importante.

Primero, el momento en que las facultades de las autoridades tienen del conocimiento los hechos que probablemente constituyan delito, y que estos elementos se encuentren al alcance de las autoridades fiscales, es decir, dentro de la esfera del ejercicio de sus facultades.

Segundo, el momento en el cual las actuaciones se encuentran en la esfera de competencia del Ministerio Público de la Federación.

En relación con esta figura es importante destacar que el Código Fiscal de la Federación establece reglas específicas, distintas a las que previene el Código Penal Federal, según se trate de delitos que se persigan de oficio o de querrela para que opere la prescripción de la acción penal. En este sentido el artículo.100 del Código Fiscal de la Federación establece una regla específica, distinta a las del Código Penal Federal, para que opere la prescripción de la acción en los delitos que se persiguen por querrela de parte ofendida, estableciendo dicho dispositivo legal que:

“Art. 100. La acción penal en los delitos perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que las autoridades fiscales tengan conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.”⁵⁶

⁵⁶ Código Fiscal de la Federación

En ese sentido de lo anterior se desprende que la prescripción de la acción penal del delito de defraudación fiscal y sus equiparables operan en los plazos siguientes:

- a) En tres años a partir de que la autoridad fiscal tiene conocimiento del delito y del delinciente;
- b) En cinco años a partir de la comisión de este delito cuando la autoridad fiscal no tiene conocimiento del delito y del delinciente.

Siendo importante destacar, el delito de defraudación fiscal sólo es perseguible mediante querrela, no obstante ello, los plazos para la prescripción de la acción penal para los delitos de querrela que contempla el Código Penal Federal, no aplican toda vez que existe norma especial que regula esta materia, por lo que en términos del principio de especialidad de la norma que contempla el artículo 6, párrafo segundo, de este mismo ordenamiento legal, la norma especial prevalece sobre la general.

Apoya lo sostenido con antelación, el criterio jurídico contenido en la tesis que es del rubro, texto y datos siguientes:

“novena Época

Instancia: SEUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XVII, Abril de 2003 Tesis: II.2º.P.95 P

Página: 1120

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN DELITOS DE QUERRELLA PREVISTOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DEBE ATENDERSE AL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD DE LA NORMA PARA RESOLVER SOBRE LA MISMA. El artículo 6º. Del Código Penal Federal establece que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. A ello se le conoce como el principio de especialidad de la norma, que estriba en que todos los requisitos del tipo general están inmersos en el especial, en el que figuran además otras condiciones calificativas en virtud de las cuales la ley especial tiene preferencia sobre la general en su aplicación. En el caso de la prescripción de la acción penal

en los delitos de querrela, está se encuentra regulada simultáneamente por artículos 107 del Código Penal Federal y 100 del Código Fiscal de la Federación, puesto que ambos establecen que los delitos perseguibles por querrela son prescriptibles en un plazo determinado contado a partir de que se tenga conocimiento del hecho delictuoso y en otro plazo si se ignoraba aquél. Empero, la particularidad que viene a distinguir a los citados dispositivos legales, aparte de los plazos, es que el segundo se refiere a los delitos perseguibles por querrela en la materia fiscal, lo que desde luego lo hace más específico en relación con el primero y su aplicación es preferente cuando ha de resolverse sobre la prescripción de la acción penal respecto de este tipo de ilícitos, excluyendo desde luego a la norma general.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 143/2002. 16 de agosto de 2002 unanimidad de votos. Ponente: Jorge Huberto Benítez Pimienta. Secretario: Osiris Ramón Cedeño Muñoz.

De igual forma apoya lo sostenido con antelación, el criterio jurídico que contiene la tesis que es el rubro, texto y datos siguientes:

No. registro: 182, 990

Tesis aislada

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVIII, Octubre de 2003

Tesis: XVII.4º.6 P

Página: 1084

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. LEGISLACIÓN APLICABLE TRTÁNDOSE DE DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA NECESARIA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

Cuando se comete un delito no previsto en el Código Penal Federal, pero sí en una ley especial se aplicará ésta, observándose al mismo tiempo las disposiciones de dicho ordenamiento, pero cuando una materia se encuentre regulada por diversas disposiciones, la especial debe prevalecer sobre la general. No obsta a ello que la ley especial haga referencia expresa a la ley punitiva, pues debe entenderse que la aplicación de esta legislación como supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley y que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. De esta forma, en lo relativo a los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 100 de dicha normatividad consigna reglas específicas en relación con la prescripción de la acción penal que deberán ser aplicadas necesaria de la SHCP, y si bien expresamente establece la supletoriedad del Código Penal Federal, circunscribe dicha supletoriedad a los demás casos, es decir, para los delitos fiscales que no sean perseguibles por querrela necesaria de la mencionada dependencia federal. Lo asentado encuentra justificación en el texto del artículo 6º. Del Código Penal Federal, que establece que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. En esas condiciones, ya que tanto el Código Fiscal de la Federación como el Código Penal Federal establecen reglas de prescripción de la acción penal, se deben precisar en el caso concreto las reglas para la prescripción de la acción penal aplicables a los delitos perseguibles por querrela, de aquellas que pueden serlo respecto de los delitos perseguibles de manera oficiosa. En esas condiciones, no obstante que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, como el artículo 107 del Código Penal Federal establecen que los delitos perseguibles por querrela son prescriptibles en un plazo determinado contado a partir de que se tenga conocimiento del hecho delictuoso y del delincuente, y en otro plazo si se ignoraban dichas circunstancias, la particularidad que diferencia a dichos dispositivos, aparte de los plazos, es que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a los delitos perseguibles por querrela en materia fiscal, circunstancia que lo torna más específico en relación con el artículo 107 del CPF, que si bien hace mención a los delitos cuya persecución depende de la necesaria querrela, debe entenderse referido a aquellos cuya materia es distinta a

la fiscal, por lo que resulta de preferente aplicación la legislación fiscal en lo relativo a las reglas sobre la prescripción de la acción penal respecto a ese tipo de delitos, excluyendo a la norma general. En esas condiciones, para efectos de analizar la operancia de la prescripción de la acción penal respecto de los delitos fiscales, cuya persecución sea por querrela de la SHCP, se debe acudir únicamente a las reglas específicas contenidas en el artículo 100 del **CFF**; la primera, de tres años contados a partir de día en que dicha secretaría de estado tenga conocimiento del delito y de su autor; la segunda, de cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO

Amparo en revisión 168/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos.

Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara.

Amparo en revisión 180/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos.

Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara.

Amparo en revisión 270/2003. 22 de mayo de 2003. Unanimidad de votos.

Ponente: José Octavio Rodarte Ibarra. Secretario: Héctor Manuel Flores Lara

En este sentido si el artículo 100 del Código Tributario hace alusión a los delitos perseguibles por querrela de parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estableciendo dos momentos para ello, resulta de suma importancia conocer entonces cuales son los delitos que requieren de este instrumento, los cuales encuentran su regulación en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación del tenor siguiente.

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

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

“Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I.- ... a XVI. ...”

“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...”

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

I. ...a ...VII. ...”

“Artículo 110.- su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes....”

“Artículo 111.- Registre sus operaciones contables...”

“Artículo 112.- ... depositario o interventor ...

Artículo 114.- ...a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente...”

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

“Artículo 102.- Comete el delito de contrabando...”

Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando..”

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 los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.”⁵⁷

Ahora bien en ese sentido el Código Penal Federal hace alusión a la figura de la prescripción en su artículo 107 estableciendo para tal consideración lo siguiente.

El Art. 107 del Código Penal Federal establece para los delitos que se persiguen por querrela lo siguiente:

“Art. 107. Cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo pueda perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan

⁵⁷ Idem

formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delinciente, y en tres fuera de esta circunstancia.”⁵⁸

2. En Argentina

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo ⁵⁹62 del Código Penal, la acción penal, respecto de los hechos reprimidos con pena de reclusión o prisión, prescribirá después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito respectivo, no pudiendo, en ningún caso, el término de la prescripción exceder de 12 años ni bajar de 2 años. Como la totalidad de los tipos penales contemplados en la Ley Penal Tributaria son sancionados con pena de prisión, todos ellos prescriben una vez que haya transcurrido el máximo de la pena prevista, es decir 6 ó 9 años, dependiendo del caso.

3. En España

Artículo 66 de la Ley General Tributaria, plazos de prescripción: la acción de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago, el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingreso indebidos, el reembolso del conste de las garantías, así como el derecho a obtenerlas las mismas prescribe a los cuatro años.

Ahora bien, resulta de suma importancia destacar que la prescripción en España no solamente se refiere a la acción de cobro, sino también a la acción para determinar la deuda tributaria, lo que en México se denomina caducidad, este sentido esta resulta ser una diferencia sustancial entre nuestro Sistema Jurídico Mexicano y el Sistema Jurídico Español.

Estableciendo dicho dispositivo cuatro supuestos a saber:

a).-El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

⁵⁸ Código Penal Federal

⁵⁹ Ley 24.769 de la Republica de Argentina sancionada el 19 de diciembre de 1996 sobre el Régimen Penal Tributario

b).-El derecho de la Administración para exigir el pago de de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c).-El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d).-El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y reembolso del coste de las garantías.

Ahora bien resulta importante destacar que ha diferencia de nuestro marco normativo previsto para la figura de la prescripción de los delitos fiscales, misma que se contiene en el Código Fiscal de la Federación, siendo este ley especial en virtud de regular los supuestos normativos para que opere dicha figura por la falta del cumplimiento de las obligaciones a que se encuentra obligado el contribuyente dependiendo del tributo que tenga que enterar en base al régimen fiscal en el que este tributando, en el sistema Español no existe una ley especial que regule esta figura, en virtud de que esta se encuentra contemplada en su Ley Orgánica 10/1995, de 23 noviembre, del Código Penal, estableciendo para tal efecto en su Título VII de la extinción de la responsabilidad criminal y sus efectos.

En este sentido en el capítulo I denominado de las causas que extinguen la responsabilidad criminal, específicamente en lo concerniente al punto número 6 del artículo 130 de dicho Código Penal, se establece que la responsabilidad criminal se extingue por la prescripción del delito.

En el mismo tenor el dispositivo legal 131 de la Código en cuestión establece de manera concreto los supuestos por virtud de los cuales los delitos prescriben siendo estos los siguientes:

a).- a los 20 años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de 15 o más años.

b).- a los 15, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de 10 años, o prisión por más de 10 y menos de 15 años.

c).- a los 10 años, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de 10.

d).- a los cinco años, los demás delitos, excepto los de injuria y calumnia, que prescriben al año.

Dichos términos se computaran desde el día en que se haya cometido la infracción punible, en los casos de delito continuado, delito permanente, así como en las infracciones que exijan habitualidad, tales términos se computarán, respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción, desde que se eliminó la situación ilícita o desde que cesó la conducta de conformidad con lo estipulado en el artículo 132 del tal ordenamiento legal.

Es importante destacar que a diferencia de lo que no prevé nuestro código fiscal de la federación, en el código penal español específicamente en su artículo 133 se establece que la figura de la prescripción aplica para las penas impuestas por sentencia firme siendo estas las siguientes:

- a).-a los 30 años, las de prisión por más de 20 años.
- b).-a los 25 años, las de prisión de 15 o más años sin que excedan de 20.
- c).-a los 20 años, las de inhabilitación por más de 10 años y las de prisión por más de 10 y menos de 15.
- d).-a los 15 años, las de inhabilitación por más de seis años y que no excedan de 10, y las de prisión por más de cinco años y que no excedan de 10.
- e).-a los 10 años, las restantes penas graves.
- f).- a los cinco años, las penas menos graves.
- g).-al año, las penas leves.

El tiempo de la prescripción de la pena se computará desde la fecha de la sentencia firme, o desde el quebrantamiento de la condena, si ésta hubiese comenzado a cumplirse.

4. En Colombia

En este sentido resulta importante destacar que el artículo 817 del Estatuto Jurídico define el término de la prescripción de la siguiente forma. “La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles. Los mayores valores u

obligaciones determinadas en actos administrativos, en el mismo término, contados a partir de la fecha de su ejecutoria. La prescripción podrá decretarse de oficio, o a solicitud del deudor.”⁶⁰

En este sentido es de señalarse que la normativa tributaria colombiana que se refiere a la prescripción establece como plazo único para que opere la prescripción, cinco años, pero establece dos momentos a partir de los cuales se empezara a contabilizar dicho plazo; así tenemos: a) desde que las obligaciones fiscales se hacen exigibles y, b) desde la fecha de ejecutoría de los actos administrativos. Sin embargo al hablar de los actos administrativos ejecutoriados, dicen que están sujetos a este plazo los valores mayores u obligaciones determinadas en actos administrativos, con lo que confunde a quién debe aplicar la norma, puesto que no se determina claramente que se entiende por valores mayores y en qué difieren de las obligaciones que son cobradas desde el momento en que se vuelven exigibles, tal vez, lo que legislador quiso decir es que todas aquellas obligaciones tributarias que resulten de actos administrativos propios, como la determinación de obligaciones tributarias, están sujetas al plazo de prescripción desde el momento en que se ejecutoríen, es decir, deberá considerarse los plazos establecidos en el estatuto Jurídico para que los actos administrativos se ejecutoríen.

Ahora bien, al igual que en el Sistema Jurídico Español, en el Sistema Colombiano, también los Delitos Fiscales se encuentran regulados en el Código Penal a diferencia del nuestro, el Sistema Jurídico Mexicano donde tenemos una Ley especial que es el Código Fiscal de la Federación.

En este sentido los artículos 665 y 666 del estatuto jurídico colombiano remite al código penal para establecer el tipo de delito y las correspondientes sanciones los cuales son del tenor siguiente:

⁶⁰ Morales, Rosana, La prescripción tributaria, Estudio comparativo, Ecuador países andinos, Ecuador, Editorial Corporación Nacional, 2003, p. 54

“Artículo 665. Responsabilidad Penal por no Consignar las Retenciones en la Fuente y el IVA. El Agente Retenedor que no consigne las sumas retenidas dentro de los dos meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, queda sometido a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro del mes siguiente a la finalización del bimestre correspondientes”⁶¹

Asimismo en dicho dispositivo se contiene que tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual sea contribuyente, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. De no hacerlo las sanciones previstas en este artículo, recaerán sobre el representante legal.

En ese mismo sentido el artículo 666 del dicho Estatuto, establece la Responsabilidad Penal por no Certificar correctamente Valores Retenidos y al igual que el artículo anterior sujeta el supuesto normativo a las sanciones penales para el delito de falsedad.

En relación con lo anterior y derivado de que los dispositivos legales en mención hacen una remisión expresa al ordenamiento penal resulta necesario remitirnos al mismo para conocer el tipo de sanción aplicables a dichos supuestos normativos.

En este sentido el artículo 397 del Código penal, establece que “ el servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos

⁶¹ Estatuto Jurídico Colombiano.

parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de noventa y seis a doscientos setenta meses, multa equivalente al valor de lo apropiado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50,000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término. Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta la mitad. La pena de multa no superará los cincuenta mil salarios legales mensuales vigentes.

Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento ochenta (180) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término y multa equivalente al valor de lo apropiado.”⁶²

Ahora bien resulta de suma importancia destacar que al establecer el Estatuto Jurídico Colombiano que cuando existe responsabilidad Penal se aplicaran las sanciones establecidas en el Código penal Colombiano, resulta que en materia de del plazo de la Prescripción de los delitos fiscales también opera dicha disposición por tal consideración de conformidad con lo dispuesto en el artículo 83 del Código Penal, el término de prescripción de la acción penal en la legislación colombiana es el tiempo igual al máximo de la pena que la ley asigne al delito, pero siempre dentro del rango comprendido entre los 5 años como mínimo y los 20 años como máximo.

III. INICIO DEL CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

1. En México

Es importante destacar que tal y como lo sostiene Raúl González salas campos en “la determinación de momento en que empieza a correr la prescripción de la acción penal, en los tipos legales previstos en el Código Fiscal de la Federación,

⁶² Código penal Colombiano

es a partir de la fecha de la consumación del delito. A este respecto la doctrina ha señalado que este momento se realiza cuando se consuma el comportamiento típico, pues técnicamente no es correcto hablar de la consumación del delito, sino en todo caso a partir de la lesión del Bien jurídico.”⁶³

En este sentido es de señalarse que para determinar el momento consumativo de los tipos fiscales se tiene que atender a la comisión de los tipos legales previstos en Código Fiscal de la Federación que corresponde al momento en que es posible sancionar al contribuyente por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, momento que corresponde precisamente a cuando las atribuciones se causan.

Por tal consideración tendremos que analizar los supuesto normativos previstos en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación del tenor siguiente:

“Art. 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que concurran.

Dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán el día 17 del mes de calendario inmediato a

⁶³ González Salas Campos, Raúl, Op. Cit., Nota 5, p.146

determinación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de las contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de crédito fiscales deberá obtener en la oficina recaudadora, el recibo oficial, el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente para la Secretaría del Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

En relación con lo anterior es de destacarse que dicho dispositivo legal en cuestión contempla diversos supuestos respecto a la causación de las contribuciones, por tanto se verá atender a estas disposiciones normativas para determinar el momento de la comisión de los tipos penales previstos en dicho Código Tributario, pues a partir del incumplimiento de las obligaciones tributarias y del momento en que se puedan sancionar dichos incumplimientos, se estará en aptitud de determinar el momento consumativo de los distintos tipos legales.

En ese sentido Raúl González Salas Campos, sostiene como regla general, que el momento consumativo del tipo penal se rige por el momento en que es exigible la sanción por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, citando la siguiente tesis jurisprudencial del tenor siguiente.

“La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha sostenido lo siguiente sobre la acción penal:

. . .La acción penal es la potestad jurídica que el Estado delegada en un órgano específico para exigir del poder jurisdiccional una descripción concreta respecto a una relación jurídico-material de derecho penal, que en el caso de condena actualiza la pretensión punitiva del propio Estado. La acción penal no puede concebirse, sino en relación a un determinado hecho correspondiente a una figura de delito; de ahí que se afirme que del delito surge la acción penal, o más propiamente, de la sospecha del delito.

Amparo directo 8431/1963. Mario Valdez González. Abril 17 de 1968, mayoría de 3 votos. Ponentes: Ernesto Aguilar Álvarez. Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época, Vol.cxxx, segunda parte. Pág. 19”⁶⁴

En ese sentido resulta de suma importancia destacar que el motivo por el cual el plazo de Prescripción en los tipos legales previstos en el Código Fiscal de la Federación empieza a correr a partir del momento en que es posible exigir las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, se establece en función de fijar un límite de tiempo para inspeccionar y vigilar el incumplimiento de las mismas por parte de las autoridades fiscales. Se da así un equilibrio entre las partes o sea el contribuyente y el fisco, en que el primero de ellos tiene el deber de iniciativa fiscal, y el segundo, el deber de vigilar e inspeccionar si se han cumplido o no las obligaciones tributarias. Por tal consideración si las autoridades hacendarias no cumplen debidamente sus obligaciones, debe operar en favor del Contribuyente esa deficiencia consignada a través de la figura de la prescripción.

Ahora bien, en razón de que, de las disposiciones normativas previstas en los artículos 67 y 146 del Código Tributario se derivan importantes consecuencias

⁶⁴ Ibídem, p. 148

para el tratamiento jurídico de la figura de la prescripción de la acción penal en cuanto a los tipos legales previstos en el multicitado Código Fiscal de la Federación, es de analizarse y comentarse las mismas, las cuales son del tenor siguiente.

“Art. 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenía la obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicio o a partir de que causaran las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este código, así como por los ejercicios en que no presente alguna

declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado.

2. En Argentina

Según señala el artículo 63 del Código Penal, el cómputo del plazo de prescripción comienza a correr desde la medianoche del día en que se haya cometido el delito. Según interpreta la mayor parte de la jurisprudencia y la doctrina argentinas, el delito se consuma al vencimiento del plazo general para el pago de la obligación tributaria evadida y, en caso de presentación de la declaración jurada, a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la misma.

3. En España

De conformidad con lo estipulado en el artículo 132 del Código Penal Español el inicio se computaran desde el día en que se haya cometido la infracción punible, en los casos de delito continuado, delito permanente, así como en las infracciones que exijan habitualidad, tales términos se computarán, respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción, desde que se eliminó la situación ilícita o desde que cesó la conducta.

Ahora bien para el caso concreto en estudio, es decir, el cómputo de los plazos de la prescripción Tributaria, es pertinente señalar los supuestos que establece el artículo 67 de la Ley General Tributaria, siendo el primero de ellos el siguiente.

- a).-El plazo de prescripción comenzara a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondientes declaración o autoliquidación.
- b).-desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo en cuestión.
- c).-desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizo el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.
- d).-desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del conste de las garantía

4. En Colombia

La prescripción de la acción penal en la legislación penal colombiana relativa a delitos fiscales, se cuenta a partir del momento en que el agente retenedor o recaudador debió consignar las sumas retenidas o recaudadas, esto es, dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración.

IV. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

1. Del Delito Fiscal en México

En relación al termino que debe tomarse en consideración para interrumpir la prescripción de la acción penal en los delitos previstos en el código fiscal de la

federación debemos tomar en consideración los supuestos normativos de esta institución de la prescripción previstos en el código penal federal, en razón de lo estipulado en el último párrafo del artículo 100 del Código tributario del tenor siguiente: En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en la materia federal.

“La fundamentación del porqué existen causas que interrumpen la prescripción de la acción penal, se encuentra justificada en las razones siguientes que la doctrina ha vertido con toda razón:

“no es razonable pensar en que pudiera prescribir la acción, cuando ella se encontraba en movimiento debido a la realización de los actos procedimentales que le daban vida y contenido. Por ello es que mientras el Estado demuestra su voluntad de perseguir, permanece intacta su pretensión punitiva”.⁶⁵

En ese sentido es de destacarse lo que sostiene Salas Campos, al argumentar “que no todas las actuaciones, diligencias que se practican para la investigación del delito y/o del delincuente constituyen causas eficaces con la fuerza suficiente para constituir un hecho interruptor de la prescripción de la acción penal, pues, la regla general interpretada por la jurisprudencia y la doctrina penal señalan que sólo las actuaciones y diligencias en la investigación del delito y/o delincuente, practicadas por la autoridad competente –únicamente el juez, el MP o la policía judicial--, deben ser consideradas como las únicas causas interruptoras eficaces de la prescripción de la acción penal.”⁶⁶

Ahora bien en relación con lo anterior resulta de suma importancia analizar si las diversas actuaciones o diligencias que practican las autoridades fiscales para investigar el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, y por tanto para investigar el delito y/o delincuente, constituye una regla especial excepcional a la validez de dichas actuaciones y, por tanto, llegan a tener la fuerza suficiente como factor interruptor de la prescripción de la acción penal, aun cuando se practican sin la intervención del Ministerio público o del

⁶⁵ *Ibidem*, p.159

⁶⁶ *Idem*

Juez. O si por el contrario, dichas actuaciones no deben tener tal fuerza interruptora y, por tanto, no deben ser consideradas como causas de interrupción de la prescripción de la acción penal, por no ser consideradas como provenientes de autoridad competente.

Por tal consideración es importante analizar los supuestos normativos establecidos tanto en el artículo 110 Código Penal Federal y en dispositivo legal 42 del Código Fiscal de la Federación del tenor siguiente:

En este sentido el artículo 110 del Código Penal Federal estipula que:

“Art. 110. 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.

Sin embargo de la lectura y análisis de este artículo no desprende la autoridad competente a quien le asista la atribución para realizar las actuaciones interruptoras de la prescripción, pues no especifica qué tipo de autoridad se requiere para que tengan validez dichas actuaciones en la práctica de la averiguación del delito y/o del delincuente.

Por tal consideración es importante entonces acudir a al Marco normativo previsto en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente a lo preceptuado en los artículos 21 y 16 de nuestro máximo ordenamiento Constitucional.

En ese sentido el artículo 21 de nuestra carta magna en la parte que interesa estipula lo siguiente:

“Art.21. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al MP y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. . . “⁶⁷

Asimismo, de igual forma el dispositivo Constitucional de dicho Ordenamiento establece lo siguiente:

“Art. 16 segundo párrafo: . . .

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y de 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. “⁶⁸

En este ese sentido estas disposiciones normativas constitucionales establecen facultades y limitaciones para las autoridades judiciales y administrativas en la investigación del delito y/o delincuente. Así por tal consideración y de acuerdo a lo estipulado en el primero de ellos, los jueces tienen la exclusiva facultad de imponer penas; y el Ministerio Público y la policía judicial, la función de perseguir los delitos. Por tal motivo estas actuaciones son consideradas como idóneas para interrumpir el curso de la prescripción.

Para tal efecto resulta oportuno citar las siguientes tesis jurisprudenciales emitidas por el Poder Judicial de la Federación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha señalado lo siguiente:

PRESCRIPCIÓN, INTERRUPCIÓN DE LA. Las actuaciones del M-ministerio Público practicadas en la averiguación previa, para la determinación del delito y obtención de datos a fin de demostrar en su oportunidad ante los Tribunales la responsabilidad del delincuente indudablemente interrumpieron la prescripción. El Código Federal de Procedimientos penales señala entre las partes en que se divide el Procedimiento penal, la averiguación previa; por otra parte, el Art. 110 del Código Penal establece que la prescripción de las acciones se interrumpirá por las

⁶⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁶⁸ idem

actuaciones que se practiquen en averiguación del deli y delincuentes, aunque por ignorarse quienes sean éstos, no se practiquen las diligencias contra persona determinada. Del precepto mencionado debe concluirse que la Ley, en forma expresa habla de actuaciones practicadas por el ministerio Público, único autorizado, de acuerdo con la Constitución Federal, para averiguar los delitos. En todo caso, la prescripción que comenzó a correr desde el momento de comisión de los delitos se interrumpió, como se ha expresado, por las actuaciones del Ministerio Público, en la fase de averiguación previa.

Amparo directo 4849/6. Antonio Velázquez Muñoz. 2 de febrero de 1962. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Ángel González de la Vega. Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época. Vol. LVI. Segunda Parte, Pág. 45

PRESCRIPCIÓN PENAL, INTERPRETACIÓN DEL ART. 110 DEL CÓDIGO SUSTANCIA FEDERAL PARA EFECTOS DE LA INTERRUPCIÓN DE LA. Si bien es cierto que se ha sostenido que las actuaciones interruptoras de la prescripción penal sólo son aquellas que se llevan a cabo ante y por la autoridad judicial, también lo es que de acuerdo con la interpretación rigurosa del Art. 110 del Código Sustantivo Federal, las actuaciones llevadas a cabo por el Ministerio Público, son interruptoras de los términos de la prescripción de la acción penal, ya que claramente dispone dicho artículo que la prescripción de las acciones se interrumpirá por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y delincuentes, siendo precisamente, el Ministerio Público el órgano constitucionalmente facultado para cumplir la fase averiguación del procedimiento.

Amparo directo 1327/67. Octavio Isaac Santos. Abril 29 de 1966. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Mtro. Manuel Rivera Silva

En este sentido sostiene su criterio Raúl González Salas Campos al señalar que “según la Constitución, solamente el juez, el Ministerio Público o la policía judicial tienen facultades para practicar actuaciones en la averiguación del delito para ser consideradas como causas interruptoras del curso de la prescripción.

“En consecuencia actos que realice una entidad o autoridad diferente, aun cuando se pretenda que son para averiguar acerca de delito o delincuente, no deben ser jamás tomados como idóneos para interrumpir el curso de la prescripción, solo que haya una ley que así lo establezca”.

Esta última opinión doctrinal que señala: que si la ley establece una excepción en la facultad de investigar el delito y/o delincuente, es la cuestión que se pretende aclarar esto es, se pretenderá determinar si el Código Fiscal de la Federación constituye una excepción a las facultades exclusivas que la Constitución otorga al juez, Ministerio Público y policía judicial en la averiguación del delito y/o delincuente.

Para lo cual se analizaran dos supuestos el primero de ellos consiste en determinadas si existe un fundamento legal para que las autoridades fiscales estén facultadas para practicar actuaciones en la investigación del delito y/o del delincuente y las mismas tienen fuerza para ser consideradas causas interruptoras del curso de la prescripción tratándose de la investigación de la comisión de delitos fiscales.

Para poder dilucidar lo anterior tendremos que remitirnos a lo estipulado en los artículos 42 y 67 del Código Fiscal de la Federación los cuales son del tenor siguiente.

“Art. 42. La Secretaría de –hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los Contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

VII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la SHCP tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría de Hacienda a través de los abogados hacendarios que

designe, serpa coadyuvante del MPF en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

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

Ahora bien, para poder precisar que autoridad fiscal tiene facultades y atribuciones para la correspondiente investigación del delito y del delincuente es menester analizar lo estipulado en el Reglamento Interior de la SHCP establece, y particularmente en los Arts. 97 y 100, que establecen lo siguiente:

Art. 97. Compete a la Subprocuraduría Fiscal de Asuntos Financieros:

Fracc. IV. Investigar la comisión de delitos previstos en las leyes y disposiciones que regulan el sistema financiero, así como el referido en el Art. 115 bis del Código Fiscal de la Federación, e integrar los expedientes respectivos y turnarlos a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones a fin de que formule la querrela denuncia o petición correspondiente.

Art. 100. A la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones le compete:

Fracc. II: Investigar la comisión de delitos fiscales, de aquellos en que incurran servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones y de los que cometan en perjuicio de la misma o de los que tenga conocimientos que no sean de la competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros.

Por tal consideración entonces podríamos afirmar bajo el argumento legal y reglamentario correspondiente que de conformidad a lo preceptuado por el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la SHCP, las actuaciones practicadas por dichas autoridades fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tienen competencias en la investigación del delito y/o delincuente si tienen la fuerza necesaria para ser consideradas como causas interruptoras del curso de la prescripción. Además, para estos efectos, el mismo Código Tributario concede a las actuaciones de las autoridades fiscales competentes el mismo valor probatorio que concede a las actuaciones que

practica la policía judicial en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales por lo que las actuaciones de las autoridades fiscales facultadas para la investigación del delito y/o delincuente, si tienen la fuerza suficiente para ser causas interruptoras del curso de la prescripción. Estas actuaciones de las autoridades fiscales, sin embargo son una excepción a la regla general prevista en la Constitución y en los Códigos de procedimientos penales, en el sentido que sólo el órgano jurisdiccional, el MP y la policía puedan practicar actuaciones con la finalidad de investigar del delito, y que las mismas sean consideradas como causas interruptoras de la prescripción de la acción penal.⁶⁹

Ahora bien, Salas Campos en su obra *Los Delitos Fiscales*, refiere que la doctrina penal ha señalado que cuando solamente se pretende lograr la mera interrupción de la prescripción y no la verdadera búsqueda del delito o del delincuente, estas actuaciones, aun cuando se practiquen en la primera mitad del lapso para la operancia de la prescripción, no deben ser consideradas como causas interruptoras de la prescripción de la acción penal, pues es motivo permanente de inquietud en que pueda aceptarse la posibilidad de interrupciones ilimitadas porque “ello daría al traste con todo el instituto de la prescripción, al volver imprescriptible la acción persecutoria por la constante práctica de actos interruptores”.⁷⁰

Señala también la doctrina penal⁷¹ que existen dos diferentes sistemas para interpretar las causas interruptoras de la prescripción: Uno, en el que se deja la interpretación de los tribunales la decisión de determinar cuándo es causa de interrupción y cuando no, como sucede en la legislación argentina y en la alemana. Dos, en el cual la propia ley es la que establece tal limitación, como ocurren la legislación penal italiana, yugoslava y francesa. Esta última permite prolongar al doble, cuando más, el tiempo asignado a la existencia de la acción pública, cuando las causas de interrupción aparecen durante la primera mitad del tiempo necesario para que opere la prescripción.⁷²

⁶⁹ González Salas Campos, Raúl, Op. Cit., Nota 5, p.164

⁷⁰ Vela Treviño, Sergio, *La prescripción en materia penal*, México, Editorial Trillas, 1983, p.300

⁷¹ Idem

⁷² idem

En este sentido se recurre al Derecho Comparado, en razón a que la legislación mexicana no señala ninguna disposición que limite en cuanto al tiempo las veces que se puede interrumpir la prescripción de la acción penal.

Ahora bien es incuestionable que si no se acepta el primer sistema, esto es, el de la interpretación de los tribunales, o sea, en volver imprescriptible la acción persecutoria, acabando con la institución de la prescripción; lo que resultaría causante de inseguridad jurídica. La doctrina mexicana, según manifestación de Sergio Vela Treviño, partidaria de que sean los tribunales quienes deben resolver cuáles actos procedimentales son idóneos para producir la interrupción del curso de la acción persecutoria, señala que deben ser de acuerdo con el criterio en el cual se indique que las actuaciones tengan una “tendencia finalística”; esto es, criterios que permitan determinar cuáles diligencias o actuaciones van encaminadas a averiguar aspectos o circunstancias relacionadas con el delito y/o delincuente, o bien con el hecho y/o su autor, y calificarlas entonces como idóneas para interrumpir el curso de la prescripción, de tal manera que a través de estos criterios, se determine cuándo constituyen causas de interrupción de la prescripción y cuán no, ya que si las actuaciones que practica el órgano investigador son con la sola finalidad de ser actividades tendentes a lograr la interrupción de la prescripción, sin que se pretenda realmente buscar al delito y/o delincuente, para prolongar el tiempo sin que prescriba, no deben ser aceptadas como causas idóneas de interrupción.

En ese sentido recientemente se pronunció la Décima Sala del Tribunal superior de Justicia del Distrito Federal al resolver en sentencia un problema de prescripción. En esta sentencia se señaló que en aras de salvaguardar la seguridad jurídica solamente se deben tomar en cuenta una sola vez como causa de interrupción de la prescripción de la acción penal las actuaciones practicadas por el MP, si es que dichas actuaciones forman parte de la continuidad de las actuaciones practicadas por dicha institución.

Si la primera actuación es parte de la continuidad en la investigación que hace el MP del delito y/o del delincuente, dice la Décima Sala, la prescripción de la acción

penal quedará interrumpida por la primera actuación que se haya practicado, pero ya no por las posteriores actuaciones; por tanto, la primera actuación debe ser considerada como la única causa de la interrupción de la prescripción, pues si las actuaciones posteriores forman parte del conjunto de dicha actividad ministerial, las posteriores actuaciones del MP no deberán ser consideradas como causa interruptoras de la prescripción de la acción penal.

Ahora bien, de la argumentación de la Décima sala, y en torno a la cuestión de la continuidad de las actuaciones practicadas por el MP, se pueden derivar dos posiciones distintas:

a. Si en la actividad procesal realizada por el MP investigador, se desprende que la primera actuación tiene continuidad con las posteriores actuaciones, estas últimas no deberán ser consideradas como causas interruptoras porque entran en la misma continuidad de la investigación del delito y/o del delincuente, y, por tanto, se deben manejar como parte de “un todo” las posteriores actuaciones practicadas por el MP y no en forma aislada. De ahí que cada actuación practicada no debe ser considerada como causa interruptora de la prescripción. En estas condiciones se podría valorar el interés que tiene el MP en la investigación del delito y/o del delincuente.

b. Por otra parte, se interpreta en sentido contrario (*argumentum ad contrarium*) que si no existe continuidad de actuaciones en la práctica de la averiguación previa, por negligencia o falta de interés del MP, esta situación no lo debe favorecer, como titular de la acción persecutoria, y por tanto las actuaciones no deben ser consideradas como causas de interrupción de la prescripción. Según este criterio, entonces corresponde al juez o tribunal determinar si las actividades realizadas por el MP tienen la tendencia finalística de buscar verdaderamente el delito y/o al delincuente, y no tener la sola finalidad de ser causas interruptoras de la prescripción.

Con lo anterior, se llega al fundamento de que no es la inactividad procesal lo que determina la causa no efectiva de la interrupción de la prescripción, sino la seguridad jurídica en la que se inspira la figura de la prescripción, de donde se deriva que sí ya tuvo el MP conocimiento del delito y del delincuente no debe dejar

de actuar sino, por el contrario, debe dirigir con continuidad sus actuaciones para descubrir el delito y al delinciente, y de este modo lograr que sus actuaciones formen parte de un “todo”, de tal manera que sean consideradas como actuaciones continuas, a menos que el MP demuestre lo contrario.

En este orden de ideas, no debe beneficiar al MP en cuanto a la figura de la prescripción, la no continuidad en sus actuaciones sin que exista ninguna razón para ello, porque entonces causas como la torpeza en el desarrollo de las funciones del MP o su falta de interés serían causas que benefician la mala administración de justicia en perjuicio de la seguridad jurídica. Si el MP se ve en una situación en la que por sus causas externas a sus funciones no pueda practicar diligencias en torno a la investigación del delito y/o delinciente, debe fundamentar y motivar estos razonamientos para que en caso de que practique nuevas actuaciones dentro de la primera mitad del lapso a fin de que opere la prescripción, éstas puedan ser efectivas o idóneas causas de interrupción de la prescripción. Pero si en cambio el MP investigador no da ninguna razón de su inactividad procesal, ese silencio puede ser perfectamente interpretado por el juez como inactividad procesal que en ningún momento debe causar inseguridad jurídica.

2. Del Delito Fiscal en Argentina

La prescripción de los delitos fiscales se interrumpe por la concurrencia de alguna de las causas indicadas en el artículo 67 del Código Penal:

1. La comisión de otro delito.
2. El primer llamado efectuado a una persona, en el marco de un proceso judicial, con el objeto de recibirle declaración indagatoria por el delito investigado.
3. El requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio, efectuado en la forma que lo establezca la legislación procesal correspondiente.
4. El auto de citación a juicio o acto procesal equivalente.
5. El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme.

En Argentina, no existen, en cambio, causas de suspensión de la prescripción de los delitos fiscales.

3. Del Delito Fiscal en España

Ahora bien de conformidad con lo preceptuado en el artículo 132 del Código Penal Español la prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito o falta, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de conformidad con las reglas siguientes:

1.-Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta.

2.-No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y de dos meses para el caso de falta, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia.

Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en el apartado anterior, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia.

Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis o dos meses, en los respectivos supuestos de delito o falta, recae resolución firme de inadmisión a trámite de la querrela o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el

procedimiento contra la persona querellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el juez de instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este artículo.

3.- a los efectos de este artículo, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuya el hecho.

4. Del Delito Fiscal en Colombia

El artículo 818. Interrupción y suspensión del término de prescripción. El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago, por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa.

En este sentido resulta importante destacar que el estatuto jurídico califica al contenido del artículo 818 como interrupción y suspensión de la prescripción, sin embargo, de la lectura de este se desprende que solamente se refiere a la interrupción de la prescripción como es correcto y establece dos momentos en los cuales se puede interrumpir la prescripción de la acción de cobro del crédito tributario.

A.-notificación del mandamiento de pago.

B.-otorgamiento de facilidades de pago.

Ahora bien resulta importante destacar que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 86 del Código Penal, el término de prescripción de la acción penal se

interrumpe o suspende con la dictación de la resolución de acusación o su equivalente debidamente ejecutoriada.

Producida la interrupción y/o suspensión del término de prescripción de la acción penal, éste comienza a correr nuevamente por un tiempo igual a la mitad de la pena fijada, pero dicho plazo en caso alguno podrá ser inferior a 5 años, ni superior a 10 años.

V. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL

1. En México

En relación a esta figura de la suspensión de la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales en México, esta no se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación.

2. En Argentina

En Argentina, no existen, en cambio, causas de suspensión de la prescripción de los delitos fiscales.

3. En España

En España de igual forma no se contempla la suspensión de la prescripción de los delitos fiscales.

4. En Colombia

No se establece la suspensión de los términos de la prescripción de la acción penal de los delitos fiscales en Colombia.

CAPÍTULO CUARTO

LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES, EN RELACIÓN CON LA GARANTÍA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EN EL DERECHO COMPARADO

I. EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM, SIGNIFICADO

En relación con este principio Guillermo Cabanellas, define al non bis in ídem como un aforismo latino que significa no dos veces sobre lo mismo⁷³

Para de León Villalba, el refiere que este principio denominado “non bis in ídem” o también llamado “ne bis in ídem” como un criterio de interpretación o solución a constantes conflictos entre la idea de seguridad jurídica y la búsqueda de justicia material, que tiene su expresión en un criterio de la lógica, de que lo ya cumplido no debe volverse a cumplir, esta finalidad, continua diciendo el referido autor, se traduce en un impedimento procesal que negaba la posibilidad de interponer una nueva acción y la apertura de un segundo proceso con un mismo objeto⁷⁴

El diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México respecto al significado del “Principio de Non Bis In Ídem” nos dice: “no se debe hacer dos veces la misma cosa”, por su parte el autor Vincenzo Manzini en su “Tratado de Derecho Procesal Penal” al referirse al non bis in ídem nos manifiesta que el “Ne Bis In Ídem” significa “no haya dos veces acción acerca de lo mismo”⁷⁵

En este sentido, dicho principio “non bis in ídem”, garantiza a toda persona que no sea juzgada nuevamente por el mismo delito o infracción, a pesar de que en el

⁷³ Cabanellas, Guillermo. Repertorio jurídico de principios generales del Derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos, 4ª. Edición ampliada, Argentina, Heliasta, 1992, p. 175

⁷⁴ León Villalba, Francisco Javier de, Acumulación de sanciones penales y administrativas: sentido y alcance del principio non bis in ídem, España, Bosch, 1998, pp. 388 y 389

⁷⁵ Manzini Vincenzo. Tratado de Derecho procesal penal, 5ª. Edición, Argentina, Ediciones Europa América, 1951, p. 522, Tomo I

juicio primigenio fuera absuelto o condenado por los hechos que se pretenden analizar por segunda ocasión.

El principio en cuestión se encuentra contenido en la parte dogmática de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su parte relativa a los derechos humanos en su artículo 23 del tenor siguiente:

“ artículo 23. Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.” ⁷⁶

En este sentido conforme a este principio non bis in idem, nuestro máximo Tribunal, ya emitió el siguiente pronunciamiento “ que conforme al artículo 23 Constitucional, nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito; y un individuo a quien no se ha motivado prisión por falta de méritos, no puede quedar indefinidamente a merced de la justicia, porque equivaldría juzgarlos dos veces por los mismo hechos que se le imputaron.” ⁷⁷

De igual forma resulta importante destacar que el mismo contiene un marco de derechos de naturaleza penal, al establecerse en dicho dispositivo Constitucional la determinación de “ Juicio criminal y de Delito, en este sentido el Poder Judicial de la Federación a sostenido, en Tesis aislada, “ El artículo 23 Constitucional prohíbe que una persona sea juzgada dos veces por el mismo delito, pero de ninguna manera alude, en forma estricta, al nombre de este delito, sino que se refiera a los hechos materiales o individualizados constitutivos de este delito, por lo que una primera condena por determinados y concretos hechos que se adecuan

⁷⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

⁷⁷ Semanario Judicial de la Federación. Tesis aisladas. Materia(s): Constitucional. Quinta Época. Instancia: Pleno. Tomo: XII. Tesis: Página: 312

a la tipificación de cierto ilícito, no impide otra posterior por diversos hechos pero constitutivos también del mismo tipo.”⁷⁸

En este sentido el Código Penal viene a regular expresamente el principio del non bis in ídem a que se refiere el artículo 23 de nuestra carta magna, en razón en que en su artículo 118 se establece lo siguiente:

“ Artículo. 118.- Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene, cuando se hubiese dictado una sentencia en un proceso y aparezca que existe otro en relación con la misma persona y por los mismos hechos considerados en aquél, concluirá el segundo proceso mediante resolución que dictará de oficio la autoridad que esté conociendo. Si existen dos sentencias sobre los mismos hechos, se extinguirán los efectos de la dictada en segundo término.”⁷⁹

Ahora bien es de manifestarse que aun y cuando nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 ha la fecha a tenido aproximadamente 400 reformas a diversos artículo de la misma, el artículo 23 en el cual se contiene el principio de non bis in ídem se encuentra en su texto integro esto es sin sufrir reforma alguna, mismo que se analiza en sus partes integras que son las siguientes:

- 1.- Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias.
- 2.- Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en juicio se le absuelva o se le condene.
- 3.- Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.

Así tenemos que el artículo constitucional en cuestión contiene el principio de “Non Bis In Ídem” al establecer que “Nadie puede ser Juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el Juicio se le absuelva o se le condene “garantía que es de gran trascendencia en materia de derecho procesal penal, pero tenemos que

⁷⁸ Semanario Judicial de la Federación. Tesis aislada. Materia(s): Penal.Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Tomo: 56 Séptima Parte. Página: 39

⁷⁹ Artículo 118 del Código Penal Federal.

determinar para quién opera esta garantía constitucional, ya establecimos que la garantía evita la imposición de una doble pena por el mismo delito, o bien que siendo juzgada una persona haya sido exonerada se intentará en su contra la imposición de una pena por el mismo delito por el que fue absuelto, en consecuencia tenemos que el titular de la garantía del “Non Bis In Ídem”, es aquel que ya ha sido juzgado, por lo que para que la garantía sea invocada forzosamente aquel que pretenda ser titular de la garantía en comento debe ser juzgado con anterioridad por el mismo hecho delictuoso que pretende imponérsele otra pena, en este sentido resulta de suma importancia señalar que dicho principio está estrechamente ligado a la cosa juzgada, pues combate a la sentencia que pretenda imponer una doble pena, además de que pueda ser condenado quien ya ha sido absuelto.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

Los antecedentes de principio “Non Bis In Ídem” desde del derecho romano y canónico, por lo que hace a los antecedentes de la norma constitucional en mención el artículo 5 de las Enmiendas de 1789 a la Constitución de los Estados Unidos de América previó: “No se someterá a ninguna persona dos veces al riesgo de perder la vida o miembro por el mismo delito”; posteriormente el artículo 25 del Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de Junio de 1856 a la letra decía: “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene”, la Constitución Política de la República Mexicana sancionada por el Congreso General Constituyente el 5 de Febrero de 1857, que establecía: “Ningún juicio criminal puede tener más de tres instancias, nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se absuelva o condene”⁸⁰

1. Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana del 22 de Octubre de 1814

⁸⁰ Los derechos del pueblo mexicano, 4ª Edición, México, Editorial Manuel Porrúa, 1989, p. 373 y 377, Tomo IV

El primer antecedente de nuestro artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos lo encontramos en el artículo 199 del Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán, el 22 de Octubre de 1814: “Finalmente (puede el Supremo Tribunal de Justicia), conocer de las demás causas temporales, así criminales como civiles; ya en segunda, ya en tercera instancia según lo determinen las leyes”.⁸¹

2. El artículo 68 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 18 de Diciembre de 1822

De este primer antecedente tenemos que se comprendían tres instancias y no dos como nuestro actual artículo de la Constitución Federal lo dispone.

El segundo antecedente de nuestro artículo en comento lo encontramos en el artículo 68 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en la Ciudad de México el 18 de diciembre de 1822: “En todo pleito por grande que sea su interés, habrá tres instancias no más, y tres sentencias definitivas. Dos sentencias conformes de toda conformidad causan ejecutoria. Cuando la segunda revoca o altera la primera ha lugar a suplicación que se interpondrá en el mismo Tribunal; y no habiendo copia de ministros para que otras distintas conozcan y juzguen de la tercera instancia, se instruirá ésta ante los mismos que fallaron la segunda, y puesta en estado de sentencia se remitirá los autos a la más cercana (citadas las partes y a costa del suplicante) para que con la sola vista de ellos sin, más trámite, pronuncie la sentencia, contra la que no habrá más recurso que el de nulidad para ante el Tribunal Supremo de justicia”.⁸²

De este segundo antecedente que hemos transcrito tenemos que reiterar que en el procedimiento hay tres instancias, pero por otra parte contiene a diferencia del anterior antecedente para que una sentencia causará ejecutoria bastaba tan sólo que dos de las tres sentencias dictadas en la instancia, fallaran en el mismo

⁸¹ *Ibidem*, p. 372

⁸² *Idem*.

sentido, en realidad dicho precepto legal no contenía en sí el principio non bis in ídem, únicamente señalaba como una sentencia por día causar ejecutoria existiendo así cosa juzgada.

3. Base Séptima del Plan de la Constitución Política de la nación Mexicana del 16 de Mayo de 1923

El tercer antecedente de nuestro artículo 23 de la Constitución Federal lo encontramos en la Base Séptima del Plan de la Constitución Política de la nación Mexicana promulgado en la Ciudad de México el día 16 de Mayo del año de 1923, que suponía: “Parte conducente. El Juez de letras sustanciará por sí solo todas las criminales y las civiles en que haya apelación las civiles en que no la hubiere según la ley, serán determinadas por él y dos colegas que nombra, eligiendo a uno de la terna que debe proponer cada parte. Las criminales en las que haya imposición de pena, serán ejecutoriadas sin aprobación de magistrado y colegas.

La segunda instancia será en lo civil y en lo criminal sustanciada por el magistrado de la provincia, y sustanciada por él y dos colegas que elegirá de las ternas que deben proponer en lo civil los dos contenedores; y en lo criminal el reo y su defensor y el síndico del ayuntamiento.

No habrá tercera instancia si la sentencia de la segunda fuese confirmatoria de la primera. La habrá en caso contrario, y entonces será decidida por otro magistrado que residirá también en la provincia, por dos colegas nombrados como los anteriores”.⁸³

Se desprende de este tercer antecedente que el procedimiento sigue conteniendo tres instancias, salvo que a diferencia del anterior antecedente la tercera instancia se encontraba condicionada, pues si las dos primeras sentencias eran dictadas en el mismo sentido no había porque abrir la tercera instancia, además para que una sentencia causará ejecutoria estaba sujeta a la decisión del Magistrado en tanto que en el segundo antecedente vimos que una sentencia causada ejecutoria

⁸³ Idem.

cuando la segunda sentencia confirmaba a la primera, como se observa en este tercer antecedente cuando se dictaba sentencia en materia civil, al demandante y el demandado nombraban cada quien a un condiscípulo suponemos para verificar que el fallo fuera dictado conforme a derecho, asimismo en materia penal el acusado y su defensor nombraban a un condiscípulo y por parte del Estado era el síndico del ayuntamiento quien nombraba al colega, tales nombramientos pensamos eran para cuida que la sentencia se dictara conforme al derecho.

4. Artículo 34 de la quinta de la Leyes Constitucionales de la República Mexicana de fecha de 29 de Diciembre de 1936

El cuarto antecedente de nuestro artículo en mención lo hayamos en el artículo 34 de la Quinta de las Leyes Constitucionales de la República mexicana, que fueron suscritas en nuestra Ciudad de México, en fecha 29 de diciembre de 1936, que decía: “en cada causa, sea cual fuere su cuantía y naturaleza, no podrá haber más de tres instancias Una ley fijará el número de las que cada causa deba tener para quedar ejecutoriada la sentencias, según su naturaleza, entidad y circunstancia.”⁸⁴

De este cuarto antecedente del artículo 23 de la Constitución Federal teneos una vez más que el procedimiento sigue conteniendo tres instancias como máximo, no obstante una ley de cada entidad y de acuerdo a la naturaleza y circunstancias del caso determinaría las instancias que el procedimiento debía contener de lo que dependería si la sentencia podrá causa ejecutoria y por lo tanto cosa juzgada.

5. El artículo 9 del Proyecto de Reformas a la Leyes Constitucionales de 1836, publicadas el 30 de Junio de 1840

El Quinto antecedente del artículo 23 de la Constitución Federal lo tenemos ubicado en el artículo '09 del Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, fechado en la Ciudad de México el 30 de Junio de 1840, que expresaba

⁸⁴ *Ibíd.*, p. 373

la siguiente: “En cada causa, sea cual fuere su cuantía y naturaleza, no podrá haber más de dos instancias.”⁸⁵

Este quinto antecedente a muy notable diferencia de los anteriores se distingue porque limita las instancias de tres a dos, como actualmente lo dispone el artículo 23 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, por lo tano pensamos que se hace una importante modificación a la ley pues el hecho de que el procedimiento tuviera tres instancias que tardará demasiado en resolver definitivamente la situación del acusado, sin duda alguna o se respetaba la garantía de brevedad, y aunque esta garantía se le dio más importancia hasta el Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana de fecha de 15 de Junio de 1856, que establecía: “En todo procedimiento criminal el acusado tendrá las siguientes garantía:4º Que se le juzgue breve y públicamente...” curiosamente no se tomó en cuenta para que definitivamente quedara en la constitución de 1857, de ahí que en 1916 en un mensaje de Don Venustiano Carranza al Constituyente de Querétaro en fecha de 1 de diciembre de 1916 respecto al proyecto de la Constitución y particularmente al artículo 20, en su trigésimo primer párrafo mencionaba: “hasta hoy no se ha expedido ninguna ley que fije, de una manera clara y precisa, la duración máxima de los juicios penales lo que ha autorizado a los jueces para detener a los acusados por tiempo mayor del que fija la ley al delito de que se trata, resultando así prisiones injustificadas y enteramente arbitrarias. A remediar estos males tienden las reformas del artículo 20”.⁸⁶

Como sabemos nuestro actual artículo 20 de la Constitución Federal, en su fracción VIII, dispone: “Será juzgado antes de cuatro meses si se tratare de delitos cuya pena máxima no exceda de dos años de prisión; y antes de un año si la pena máxima excediere ese tiempo”.

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ Pierce Zamora, Jesús. Garantía y Proceso Penal, 6ª Edición, México, Editorial Porrúa, 1993. pp. 408 y 409

Por ello pensamos que se suprimió la tercera instancia, pues hacía que no pudiera darse celeridad al procedimiento y se encarcelará al acusado más tiempo del debido.

6. El artículo 122 del Primer Proyecto de la Constitución Política de la República Mexicana de fecha 25 de Agosto de 1842

El sexto antecedente del artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos lo encontramos en el artículo 122 del Primer Proyecto de la Constitución Política de la República mexicana, fechado en la Ciudad de México el 25 de Agosto de 1842, que contenía: “En ninguna causa podrá haber más de tres instancias”.⁸⁷

Este sexto antecedente únicamente reitera que el procedimiento debe contener dos instancias sin que se haga ninguna otra consideración.

7. El artículo 113 del Segundo Proyecto de Constitución Política, de la República Mexicana de fecha 2 de Noviembre de 1842

El séptimo antecedente lo tenemos en el artículo 113 del Segundo Proyecto de Constitucional Política de la República Mexicana, fechado en la Ciudad de México el 2 de Noviembre de 1842, ,que preveía ; “En ninguna otra causa podrá haber más de tres instancias”.⁸⁸

8. El artículo 183 de las Bases Orgánicas de la República Mexicana, mediante decretos del 19 y 23 de Diciembre de 1842

El octavo antecedente lo hayamos en el artículo 183 de las Bases Orgánicas de la República Mexicana acordadas por la Honorable Junta legislativa establecida conforme a los Decretos de 19 y 23 de Diciembre de 1842, sancionadas por el

⁸⁷ *Ibidem*, p. 409

⁸⁸ *Los Derechos del Pueblo Mexicano*, Op. Cit., Nota 80, p. 373

Supremo Gobierno Provisional con arreglo a los mismos Decretos del día 14 del mismo mes y año, que decía: “En ninguna causa, sea cual fuere su cuantía y naturaleza, podrá haber más de tres instancias. La Ley fijará el número de las que en cada causa debe haber para que la sentencias quede ejecutoriada”.⁸⁹

Este antecedente prohíbe de nueva cuenta que haya tres instancias sin importar el asunto de que se trate y permite que cada uno de los Códigos de cada materia y de cada Estado, determine de acuerdo a las instancias como cada sentencia puede causar ejecutoria.

9. El artículo 69, Regla Primera del Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, de fecha 16 de Junio de 1856

El noveno antecedente lo tenemos en el artículo 61 Regla Primea del Estatuto orgánico Provisional de la República Mexicana, dado en el Palacio nacional de México, el 16 de Junio de 1856 que preveía: “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene”.⁹⁰

Es precisamente aquí donde aparece el principio , en este antecedente dicho principio empezó a figurar como garantía para quien ya ha sido juzgado, deja este precepto de mencionar lo relativo a las instancias y demás cuestiones como pudimos ver anteriormente. Este antecedente vuelve a consolidarse en la Constitución de 1857, pues en el artículo 24 del mencionado ordenamiento legal es donde se prevé el principio.

Finalmente y como ya sabemos el artículo 23 de la Constitución Federal de 1917 quedó de la siguiente manera: “Ningún juicio deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.”⁹¹

⁸⁹ Idem.

⁹⁰ Idem.

⁹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 5ª Edición, México, Ediciones Delma, 1990, p.12

Sin embargo el principio non bis in ídem no es considerado por el Código Penal del Distrito Federal, hasta la reforma del 23 de diciembre de 1985 al artículo 118, 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. Cuando se hubiere dictado sentencia en un proceso y aparezca que existe en otro en relación a la misma persona y por los mismos hechos considerados en aquél, concluirá el segundo proceso mediante resolución que dictará de oficio la autoridad que este conociendo. Si existen dos sentencias sobre los mismos hechos, se extinguirán los efectos de la dictada en segundo término”⁹²

Así pues, hemos concluido con este apartado en el que fuimos comparando cuales fueron los cambios en nuestra legislación que paulatinamente fueron gestando a nuestro actual artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que pensamos era necesario realizar en razón de que nuestra exposición gira en torno al artículo 23 de la Constitución Federal y particularmente al non bis in ídem que se encuentra consagrado dentro de dicho precepto Constitucional.

III. EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM COMO GARANTÍA

Para que podamos comprender el por qué el principio non bis in ídem es una verdadera garantía constitucional, resulta necesario realizar un breve recordatorio de nuestra materia de garantía individuales primero tenemos que el autor Ignacio Burgoa en su libro de “Las garantía individuales” nos dice que en Todo Estado o Sociedad existen tres tipos de relaciones que son las relaciones de coordinación, de supraordinación y las de supra o sub-ordinación, las primeras son aquellas que surgen entre dos o más personas físicas, entre éstas y las empresas de participación estatal y los organismos descentralizados, e incluso entre las personas morales oficiales y de derecho público, tales relaciones que se entablan entre dichos entes son de carácter privado; regulando sus actos en baso al

⁹² Código Penal para el Distrito Federal y Territorios Federales, 3ª Edición, México, Ediciones Andrade, 1990, p. 30

derecho privado, o por el derecho social cuando se trate de relaciones socio-económicas, las relaciones de coordinación se caracterizan porque los sujetos que entablan estas relaciones no actúan con imperio. Las relaciones de supraordinación se presentan entre dos o más autoridades del Estado con igualdad de impero y para ejercer sus funciones respectivamente, regulando así el comportamiento de dichas autoridades.⁹³

Finalmente la relaciones de supra o sub-ordinación surgen entre el estado y sus organismos de autoridad estando frente a ellos el gobernado, éstas relaciones se distinguen porque el estado actúa con el imperio sobre el gobernado, teniendo como principales características a la unilateralidad y coercitividad, los actos que llevan a cabo las autoridades estatales son unilaterales porque únicamente cuenta la voluntad del autoridad sin que se tome en cuenta la voluntad del gobernado, la coercitividad de los actos que realizan las autoridades estatales se debe a que si el gobernador no obedece el acto que le es ordenado por las autoridades estatales, puede ser obligado, en tanto que la imperatividad de que gozan las autoridades es en razón de que los actos que imponen a los gobernados son llevados a cabo contra y sobre la voluntad del gobernado.⁹⁴

Por otra parte tenemos que la palabra garantía procede del término anglosajón “warranty” o “warantie”, que quiere decir la acción se asegurar, proteger, defender o salvaguardar, el autor Ignacio Burgoa dice que las garantía Individuales son derechos subjetivos públicos que tiene el gobernado frente el Estado. Las garantía individuales dice Burgoa son un derecho porque es una potestad que el sujeto activo, es decir, el gobernado puede ejercer para reclamar al Estado y sus autoridades algún acto que le esté perjudicando, es un derecho subjetivo porque es una facultad que la ley concede al gobernado para reclamar al estado y a sus autoridades alguna exigencia o acto que le está afectando, es público en virtud de

⁹³ Burgoa Orihuela, Ignacio, Las garantías individuales, 22ª Edición, México, Editorial Porrúa, 1989, pp. 166 y 167

⁹⁴ Idem.

que el Estado y sus autoridades frente a los que se hace valer el derecho o garantía son sujetos de derecho público.⁹⁵

Las garantías individuales en nuestra Constitución se encuentran previstas en los primeros veintinueve primeros artículos, mismas que se clasifican en garantías de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad jurídica, siendo esta última la que más interesa para nuestro estudio.⁹⁶

Las garantías de seguridad jurídica nos dice Burgoa: “Estas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones de requisitos, elementos o circunstancias previas a que se debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para hacer una afectación válida de diferente índole en la esfera de gobernado, integrada por el summun de sus derecho subjetivos”, esto es que la autoridad al afecta al gobernado con algún acto que le imponga, debe hacerlo cuidando de no violar lo previsto por la ley que deba aplicarse al caso concreto, en consecuencia es de suma importancia la fundamentación y la motivación del acto que la autoridad estatal imponga al afectado, por lo que son los artículos 14 y 16 Constitucional los que contienen diversas garantías de seguridad jurídica tales como la garantía de la irretroactividad de las leyes, la de audiencia pero sobre todo la garantía de legalidad que contempla el artículo 16 de nuestra Constitución, pero no solamente estos preceptos constituciones son garantías de seguridad jurídica pues el artículo 23 se haya también dentro de las garantías de seguridad jurídica, porque obliga a la autoridad a que un juicio no tenga más de tres instancias, a que a ninguna persona se juzgue doblemente por el mismo delito.⁹⁷

En ese sentido consideramos que por lo anteriormente expuesto el principio non bis in ídem es toda una verdadera garantía primero porque se encuentra en el artículo 23 de nuestra Constitución Federal, es decir, dentro de los primeros veintinueve (primeros) artículos en los que se encuentran las garantías individuales del gobernado; segundo porque se hace valer por el afectado frente a la autoridad en

⁹⁵ *Ibíd.*, pp. 179 y 180

⁹⁶ *Ibíd.*, p. 194

⁹⁷ *Ibíd.*, p. 498

una relación de supra o sub-ordinación pues el gobernado reclama la imposición de una pena doble por un mismo delito o bien que ya ha sido absuelto por un delito y la autoridad vuelve a juzgarlo de nueva cuenta por el delito del que fue exonerado, el principio non bis in ídem limita o prohíbe a la autoridad para juzgar dos veces a una persona por el mismo delito; el principio non bis in ídem eminentemente es una garantía de seguridad jurídica toda vez que la autoridad judicial tiene la obligación de motivar y fundamentar su proceder, justificando así el por qué cree que no está violando la garantía de nuestro artículo 23 Constitucional, es decir, el principio non bis in ídem.

Pero además el principio non bis in ídem ha sido reconocido como garantía internacionalmente por la Declaración Universal de los Derechos Humanos (Asamblea General de las Naciones Unidas, resolución 217 A/III/, 10/12/48), en su artículo 14 número 7 previno:

“Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto de acuerdo con la ley y el procedimiento de cada país”.⁹⁸

1. Elementos Constitucionales de la Garantía

De lo expuesto con anterioridad se desprende las consideraciones del porqué el principio non bis in ídem es una garantía individual de seguridad jurídica, en consecuencia al ser una garantía, está constituida por ciertos elementos, en los que apoya su prohibición de juzgar dos veces a una misma persona por el mismo delito, por tal consideración analizaremos de manera puntual y precisa los elementos que se enlistan a continuación:

A. Identidad de la persona

El autor Leone Giovanni nos dice que este es el primer elemento en el que el principio non bis in ídem fundamenta su prohibición, debido al “exceptio rei iudicatae obstat quotiens eadem quaestio inter eadem personas revocatur” que

⁹⁸ B. J. Julio, Derecho procesal penal argentino, 4ª Edición, Argentina, Editorial Hammurabi, 1989, p. 369

significa “la excepción de la cosa juzgada se opone cuantas veces la misma cuestión se plantea de nuevo entre las mismas personas”⁹⁹

En el procedimiento penal ya sabemos que el Ministerio Público siempre estará presente por ser quien formule la acusación en contra del imputado, y para que la garantía del principio non bis in ídem pueda ser invocada por el procesado es fundamental que el enjuiciado haya sido juzgado anteriormente por ese mismo delito y que por ese delito el Ministerio Público esté ejercitando de nueva cuenta el ejercicio de la acción penal.

Respecto a la participación de otras personas que no se tomaron en cuenta en el mismo procedimiento en que se declaró la absolución o condena de una persona juzgada anteriormente, cabe señalar que no es posible que invoquen a la garantía del non bis in ídem por lo tanto puede el ministerio Público ejercitar acción penal en contra de otras personas y por el mismo delito que otra ya fue anteriormente jugado.

Así tenemos que el autor Leone Giovanni ha dicho que: “La identidad hay que buscarla, en primer lugar, en relación al carácter, o condición o cualidad asumida en juicio por la persona; aquel que ha sido llamado como imputado a juicio, no puede ser juzgado de nueva cuenta por el mismo delito”.¹⁰⁰

Por lo expuesto tenemos; Que la garantía de la cosa juzgada es favorable únicamente para quien ya ha sido juzgado, sin que pueda extender sus efectos para las otras personas que sean participantes del mismo delito y que sean juzgadas posteriormente, por eso el principio non bis in ídem es personal.

Por otra parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha manifestado:

⁹⁹ Leone, Giovanni, Tratado de Derecho procesal penal, 2ª Edición, Argentina, Ediciones Europa América, 1963, p. 339, Tomo II

¹⁰⁰ *Ibídem*, p. 340

“NON BIS IN IDEM, INAPLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE, CUANDO NO HAY IDENTIDAD DE PERSONA. La institución de cosa juzgada en materia procesal penal, se encuentra consagrada como garantía individual en el artículo 23 de la Constitución Política del país, a través del principio “Non Bis In Ídem”, que significa que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. Y siendo la identidad de la persona elemento de la cosa juzgada, ésta no existe cuando los coacusados del inculpado hayan sido absueltos por otro órgano jurisdiccional (Por ejemplo: el Jurado Popular), con relación al mismo caso, sin que el hecho por el que se condena al inculpado haya sido anteriormente objeto de juicio alguna, puede la resolución dictada contra los coacusados, sólo tiene autoridad de cosa juzgada en función exclusiva de ellos”. S. J. F; Sexta Época, Volumen CXXIV, Segunda Parte, Primera Sala Pág. 38. ¹⁰¹

B. Identidad del delito

Nuestro artículo 23 Constitucional establece: ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver en la instancia. ¹⁰²

Del análisis y la interpretación al artículo constitucional en mención tenemos que en realidad la prohibición del principio non bis in ídem, está encaminada a no juzgar dos veces por el mismo hecho, mas no por el mismo delito en virtud de que en un solo hecho puede caer bajo la figura de distintos delitos, por ejemplo: los hechos que constituyeron el delito de lesiones, que se produjeron con una navaja hechos que fueron consignado por el Ministerio Público ante el Juez Penal competente en fecha de 24 de septiembre de 1992 y habiéndose instruido el procedimiento correspondiente dictando sentencia condenatoria al que fue consignado por el delito de lesiones; pero si en fecha posterior a que se dictó sentencia el Ministerio Público vuela a ejercitar acción penal en contra del que ya

¹⁰¹ Pierce Zamora Jesús, Op. Cit., nota 86, p. 448

¹⁰² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. Cit., Nota 91, p. 12

fue sentenciado por el delito de lesiones, pero en esta segunda consignación el Representante Social manifiesta que ahora es responsable del delito de portación de arma prohibida, aquel que ya fue enjuiciado por el delito de lesiones del ejemplo propuesto se desprende que son dos delitos distintos, sin embargo son los mismos hechos de ahí que se estaría violando el principio non bis in ídem en caso de que se ejercitara acción penal en contra de quien ya fue juzgado por el delito de lesiones.

Respecto a lo planteado la Suprema Corte de Justicia de la nación en sus ejecutorias ha dicho.

“ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONES- Este precepto, el ordenar que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, sea que en el juicio se le absuelva o se le condene, se refiere a los hechos que constituyen la infracción penal motivo del proceso, pero no a su clasificación jurídica o legal, y si los hechos son los mismos y el Tribunal de Alzada no resuelve sobre de ellos, sino que notifica la sentencia del Juez de primera instancia y le devuelve el proceso para que lo falle nuevamente, por considerar que ha habido una violación sustancial del procedimiento, con ello se violado el citado artículo 23 constitucional y procede conceder el amparo al agraviado, para efectos que el Tribunal dicte la sentencia que corresponda, confirmando, revocando la del Juez de Primera Instancia”. S. J. F.; Quinta Época, Tomo C-XVIII, Pág. 305.¹⁰³

Otra problemática es cuando con una sola conducta se violan leyes distintas, ya sea civiles, penales, administrativas, o políticas teniendo como consecuencia que a la persona que viola todas esas normas sea enjuiciada por el mismo hecho por todas las leyes que reprimen la conducta desplegada por el particular será entonces juzgando más de dos veces, para que podamos identificar claramente esta hipótesis planteada acudiremos al estudio realizado por Servando J. Garza desde el punto de vista del derecho fiscal, en razón de los mismo hechos dan lugar a delitos e infracciones fiscales, como el contrabando, la defraudación fiscal, comercio clandestino, la elaboración clandestina y el rompimiento de sellos, teniendo como consecuencia un procedimiento ante la autoridad judicial y para la

¹⁰³ Pierce Zamora Jesús. Op. Cit., Nota 86, pp. 450 y 451

comprobación y castigo del delito y un segundo procedimiento administrativo, con ellos las disposiciones fiscales contrarias al principio non bis in ídem, pues entre ambos procedimientos hay eadem personae (identidad de persona), eadem reo o petitum (identidad de objeto), y eadem causa petendi (identidad de causa). Entre los dos procedimientos está como objeto de reprimir o el castigar al infractor de las normas violada un juicio se sigue ante los tribunales Federales para la pena privativa de libertad, en tanto que el procedimiento administrativo es un acto doble y también de tipo penal, en el procedimiento administrativo es un acto doble, porque por un lado se ve que como imposición de la pena es el obligar al infractor a que pague la reparación del derecho violado, el cobro del impuesto que no pagó, pero además se le impone al infractor como sanción el pago de una multa. Garza dice que ambas acciones tiene la misma causa, pues el título de donde emana la acción represiva, es precisamente el supuesto jurídico, idéntico en ambas normas.¹⁰⁴

Al respecto el autor Jesús Zamora-Pierce en su libro de “Garantías y Proceso Penal”, nos dice: “Diferimos de la opinión del Servando J. Garza, pues el actor del proceso penal es el Ministerio Público Federal, en tanto que, el proceso administrativo, no podemos identificar claramente un sujeto que pueda tener el carácter de actor, ¿quizás pueda serlo la Dirección General de Aduanas, cuyos funcionarios levantan una acta en la cual pretenden demostrar que se ha cometido una infracción fiscal? O bien, lo será el propio causante fiscal, al impugnar el contenido de esa acta ante los superiores jerárquicos del autor de la misma? Aún sí admitiéramos con Garza que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es actor en el proceso administrativo, ésta y el Ministerio Público Federal son perfectamente individualizables y diferenciables del poder administrativo; luego entonces no coincide el poder administrativo; luego entonces no coincide el actor en ambos procesos.

Tampoco coincide el objeto en ambos procesos; en el penal se busca, imponer una pena corporal, en tanto en el administrativo concluye con una sanción

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 468

económica. Quien ha sido condenado en un proceso administrativo, no ha sufrido la prisión preventiva ni se le ha impuesto una pena privativa de libertad, ni en consecuencia podría ampararse bajo la garantía de non bis in ídem, si, posteriormente, se pretendiera someterlo a proceso penal por los mismos hechos”.¹⁰⁵

Estamos pues, ante dos posturas diferentes la primera es una opinión que carece de fundamentos jurídicos, con respecto al autor sentimos que no tomó en cuenta la identidad del hecho respecto al concurso de normas, es decir, que según la legislación de cada país puede o no instruirse en contra de una misma persona por el mismo hecho bajo distintas normas los procedimientos que correspondan, tal y como sucede con nuestra Constitución Política que en su artículo 109 nos dice “Los procedimientos para la aplicación de las sanciones mencionada se desarrollarán automáticamente. No podrá imponerse dos veces, por una sola conducta; sanciones de la misma naturaleza”, como sabemos el precepto legal anotado brevemente, se refiere al juicio político que se instruye en contra de servidores públicos que incurren en responsabilidad administrativa, política, y penal, por ello pensamos que la opinión externada por el autor Zamora-Pierce es la correcta, dice el referido autor cuida de no violar el principio non bis in ídem cuando previene que a una misma persona por el mismo hecho, no se le puede imponer dos veces cualquiera de las sanciones, que ya le haya sido impuesta; Zamora-Pierce al respecto ha mencionado “la garantía del principio non bis in ídem, se viola cuando se pretende juzgar dos veces a una misma persona por el mismo delito en el fuera común”.¹⁰⁶

Finalmente es conveniente mencionar en este apartado el problema que se presenta cuando se trata de un delito continuado, sobre el cual nuestro Código Penal en vigor en su artículo 7º. Fracción III establece: “continuando, cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal”.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Idem.

¹⁰⁶ Ibídem, p. 470

¹⁰⁷ Código Penal, 6ª Edición, México, Ediciones Andrade, 1993, p. 22

El problema se presenta en virtud de que hay varias conductas, y por lo tanto puede haber distintos hechos por lo que podría surgir a hipótesis de que el Ministerio Público consignará por ese delito continuado dándose el caso de que en fecha posterior que se dictará sentencia el Representante Social ejercerá acción penal en contra de la persona que ya fue juzgada por el delito continuado, sería susceptible de pensarse que se estaría violando el principio non bis in ídem, sin embargo hay que tener bien en cuenta la fecha en que ocurrieron los hechos, si fueron después de que se dictó sentencia no habría violación alguna al principio en estudio, o bien si ese hecho o conducta no fue materia de una sentencia anterior tampoco se estaría violando el principio non bis in ídem, pues no ha existido en ambos casos cosa juzgada.

Así tenemos que el autor Leone Giovanni en su obra “Tratado de Derecho Procesal Penal “al referirse a la identidad del delito en relación con el delito continuado ha dicho “normalmente se habla de delitos descubiertos después del fallo y provenientes del mismo designio criminoso. –nosotros creemos más exacto hablar con Manzini, de hechos llevado a juicio después de la condena irrevocable por delito singular o continuado; ya que hay que atender a la relación del fallo y en el momento en que se juzgar esos otros hechos de continuación, y no al momento de descubrimiento, que es irrelevante y puede perfectamente ser anterior al fallo, sin que el problema cambie sustancialmente.

Conviene, por otra parte, sentar como punto firma que los singulares hechos deben haber sido cometidos antes de cualquier acto procesal iniciador o proseguidor de la acción penal, de que el reo haya tenido conocimiento penal por los hechos anteriormente cometidos y no valdría sostener que puede el agente continuar en la actuación de un designio inicial aunque se sepa sujeto a un procedimiento penal, especialmente si tiene la conciencia y la buena fe de la licitud de sus acciones”.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Leone, Giovanni, Op. Cit., Nota 99, p. 358

En este sentido es de concluirse: que en relación al delito continuado es sobresaliente conocer si todas las conductas que formaron parte del delito continuado se suscitaron con anterioridad o posterioridad a que se dictó el auto de formal prisión, por lo que siempre que todas esas conductas que integran parte del delito continuado sean materia de una primera sentencias, no ha lugar a la violación del principio non bis in ídem, por el contrario si una de esas conductas no ha sido objeto de procedimiento alguno no habría lugar a que el procesado invocara a la protección de la garantía constitucional en comento, por lo que todo esto nos conlleva a establecer que cualquier hecho delictivo será únicamente una sola vez objeto de procedimiento a una misma persona.

Es pertinente mencionar brevemente el delito con concurso ideal que prevé nuestro Código Penal en vigor, en su artículo 64 en su primer párrafo que a la letra dice: “En caso de concurso ideal, se aplicará la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual se podrá aumentar hasta en una mitad más el máximo de duración sin que pueda exceder de las máximas señaladas en el Título Segundo del Libro Primero.”¹⁰⁹

El delito con concurso ideal como nos recuerda el autor Carranca y Trujillo es aquel que: “Lo general es la unidad de acción y de resultado, siendo una la acción por un solo acto u omisión; pero siempre porque integrándose la acción por varios actos, se consideren todos como uno sólo, cual ocurre en el homicidio o las lesiones en riña, caso en el que el acto se descompone en varios particulares vertebrados todos por la unidad de intención: privar de la vida o lesionar. El delito es siempre uno sólo en caso de la unidad de acción y de resultado, hipótesis está más frecuente en la realidad.

Pero también es uno el delito cuando habiendo unidad de acción, hay pluralidad de resultados. (ej.: una sola injuria dirigida contra varias personas, una sola imprudencia del automovilista, produciendo la destrucción de un cristal y las lesiones a un transeúnte).

¹⁰⁹ Código Penal, Op. Cit., Nota 107, p.20

La acción es en estos casos también una sola; los resultados, plurales la sanción, por ello, ser agravada. (170)

(170) Carrancá y Trujillo Raúl. "Derecho Penal Mexicano". Ed. 15ª. Edit. Porrúa, S. A. México 1986. Págs. 695 y 696.

Por lo anteriormente anotado tenemos que el delito concurso ideal es aquél que con una sola conducta se ocasionan diversos delitos, por ello el Juez al realizar el cómputo de la pena que habrá de imponerse al acusado tendrá que ser justo y cuidadoso, pues el sólo hecho de que impusiera al sentenciado una pena excesiva se estaría violando el principio de non bis in ídem.

IV. MOMENTO PROCEDIMENTAL DE ADUCIR EL PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM

Una vez analizados los elementos que constituyen a la garantía de non bis in ídem, proseguiremos a demostrar cómo es que la multicitada garantía constitucional puede ser aducida en cualquier periodo procesal, asimismo trataremos de hacer una mínima aportación a nuestro artículo 23 Constitucional, en relación a la garantía en estudio, por lo que iniciamos primero con:

1. En la averiguación previa

Ahora bien al referirnos a la etapa de preparación del ejercicio de la acción penal, es de señalarse que es la etapa procesal en la cual el Ministerio Público realiza las investigaciones para esclarecer los hechos que se estimen delictivos, asimismo, mencionamos que una vez concluida la investigación de los delitos, el Representante Social puede optar por: a) el ejercicio de la acción penal, b) la reserva y c) el no ejercicio de la acción penal, en caso de que el Ministerio Público decida ejercitar la acción penal tendrá que haber acreditado que hay elementos suficientes para comprobar el cuerpo del delito y la responsabilidad penal del indiciado, siento así no habría ningún problema, pero no podemos olvidar que el Ministerio Público es un órgano técnico, es decir un perito en la materia; por ello al realizar las investigaciones de los delitos debe tener en cuenta que los hechos

sobre los que versa la investigación que esté realizando no hayan sido materia de una sentencia dictada anteriormente, pues siendo así el Representante Social en base al acuerdo del C. Procurador de Justicia del D. F. correspondiente debe decretar el no ejercicio de la acción penal, de no ser así el afectado podría solicitar el amparo y protección de la justicia unión en base a lo establecido por nuestro ya multicitado artículo 23 Constitucional, sino que además la garantía de cosa juzgada se encuentra también prevista en el artículo 118 de nuestro Código Penal en vigor, 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. Cuando se hubiese dictado sentencia en un proceso y por los mismo hechos considerados en aquél, concluirá el segundo proceso mediante resolución que dictará de oficio la autoridad que esté conociendo si existen dos sentencias sobre los mismos hechos, se extinguirán los efectos de la dictada en el segundo término”.¹¹⁰

Sin embargo podría ser que al quejoso no le fuere concedido el amparo, y el Representante Social ejercitará entonces la acción penal caso en el cual el afectado tendría forzosamente que ser puesto a disposición del Juez competente, pues como apuntamos en el anterior apartado hay hechos que pueden caer bajo dos tipos de delitos distintos, siendo así lógicamente se estaría incurriendo en una tajante violación al principio de non bis in ídem, pero tal situación no impide que el afectado pueda hacer valer la protección de la garantía en la siguiente etapa procesal, es decir, en la instrucción.

2. En la instrucción

Ahora bien la instrucción comprende a la pre-instrucción y a la instrucción propiamente dicha, en la pre-instrucción a se radica la averiguación previa y el Juez resuelve sobre ella, ya sea dictando o negando la orden de comparecencia, de aprehensión o decretando el auto de formal prisión o bien ordenando la libertad de falta de elementos para procesar; si se negara la orden de aprehensión o de comparecencia o en el caso de que se ordenara la libertad de falta de elementos

¹¹⁰ *Ibíd.*, p. 30

para procesar con las reservas de la ley no habría entonces ningún problema para el afectado pero podría ser que el Juez si ordenara la orden de aprehensión o de comparecencia en contra del inculpado (afectado), si bien es cierto que por nuestro sistema legal no puede ser dada a conocer la orden de comparecencia o de aprehensión antes de que sean cumplidas, también es cierto que no es difícil que el inculpado (afectado) llegara a enterarse de la orden de aprehensión o de comparecencia que hubiese sido ordenadas en su contra, por lo que teniendo antecedentes sobre la averiguación previa instruida en su contra puede el inculpado (afectado) intentar también el amparo, que si fuere concedido no habría mayor problema, pero en caso contrario y fuese cumplida la orden de aprehensión o de comparecencia se dictaría al acusado asunto de formal prisión o de sujeción a proceso sin restricción de su libertad, terminando con ello la etapa de pre-instrucción, y dentro de la cual el afectado podría recurrir al juicio de amparo contra el auto de formal prisión o de sujeción a proceso sin restricción de su libertad, aunque primero el acusado podría recurrir al recurso de apelación pues tanto en el amparo como en la apelación el agraviado puede demostrar que se le está juzgando dos veces por un mismo hecho.

Ahora bien si el agraviado interpone el amparo o el recurso de apelación en contra del auto de formal prisión o el auto de sujeción a proceso sin restricción de su libertad, el procedimiento sigue su curso normal por lo que se continuará con la instrucción propiamente dicha etapa procesal sobre la cual mencionamos que es la etapa procesal en la que las partes ofrecen sus pruebas, se admiten y se desahogan las pruebas que las partes promuevan a efecto de que el Juez tenga un mejor conocimiento de las circunstancias relativas al hecho o hechos que son objeto del procedimiento una vez que el acusado ha tenido noticia acerca de la resolución pronunciada respecto a la apelación que interpuso o bien sobre la sentencia dictada en el juicio de amparo que promovió contra el auto de plazo constitucional, habiéndose confirmado la resolución del juez por el Tribunal de Alzada o bien que en la sentencia dictada por el Juez de Distrito se le negó el amparo que solicitó, no obstante cabe la posibilidad de que el Juez al tener un mayor conocimiento de los hechos, decrete el sobreseimiento que contempla tanto el Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal como el Código

Federal de Procedimientos Penales, en razón de que el sobreseimiento sería otra vía por la cual el acusado (afectado) hiciera vales la garantía del non bis in ídem evitando así el que se juzgado dos veces por el mismo hecho que ya le fue juzgado con antelación, es necesario entonces que tengamos un mayor conocimiento sobre dicho concepto procesal así que primero tenemos que el autor Guillermo Colín Sánchez nos dice que: “ Niceto Alcalá Zamora y Castillo y Ricardo Levene, al igual que Jorge A. Claria Olmedo y muchos otros distinguidos procesalistas aseguran: el sobreseimiento es el pronunciamiento jurisdiccional que impide definitiva o provisionalmente la acusación o el plenario, en consideración a causas de naturaleza sustancial expresamente previstas en la ley sin que el signifique una verdades sentencia, en atención a su contenido”.¹¹¹

Sin embargo hay autores y legislaciones que al manejar situaciones semejantes al sobreseimiento lo hacen como “suspensión del procedimiento”, de la misma forma que lo contemplaba nuestro Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, gramaticalmente de Colín Sánchez sobreseer quiere decir desistir de una pretensión, en tanto que suspender significa acto de detener o diferir.¹¹²

La suspensión del procedimiento puede ser definitiva o provisional, y esta se da porque existe algún impedimento legal que paraliza al procedimiento en caso de que el obstáculo que impide la continuación del procedimiento desaparezca la suspensión será provisional, en cambio si el impedimento legal no pudiera ser superado la suspensión sería definitiva.

El sobreseimiento dice el autor Guillermo Colín Sánchez “es una manera para que cese la acción de los intervinientes en la relación jurídico-procesal por causas previstas en la ley y que determinan lo innecesario de llega a una sentencia y, por otra parte, para algunos casos, sólo se aplazan los actos procesales por existir un obstáculo que puede salvarse, esto significa que el sobreseimiento en la forma y términos que ha sido conceptualizado no impide en lo absoluto que el proceso pueda culminar con la sentencia. Por esto mismo, si se tiene la firme y consiente voluntad

¹¹¹ Colín Sánchez, Guillermo, Derecho mexicano de procedimientos penales, 13ª Edición, México, Editorial Porrúa, 1997, p. 608

¹¹² Idem.

para entender y querer, que, ya sea que se use la palabra sobreseimiento, o suspensión es una sola finalidad que se persigue: no continuar el proceso por todos sus trámites, darlo por terminado prescindiendo de la sentencia o impedir que continúe por estar ante obstáculo que en un momento dado pueda desaparecer”.¹¹³

Así tenemos que el Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal respecto al sobreseimiento dispone en el artículo 660 que a la letra dice:

El sobreseimiento procederá en los casos siguientes:

- I.- Cuando el Procurador General de Justicia del Distrito Federal Confirme o formule conclusiones no acusatorias;
- II.- Cuando aparezca que la responsabilidad penal está extinguida;
- III.- Cuando no se hubiere dictado auto de formal prisión o de sujeción a proceso y aparezca que el hecho que motiva la averiguación previa no es delictuoso o cuando estando agotada ésta, se compruebe que no existió el hecho delictuoso que la motivó;
- IV.- Cuando habiéndose decretado la libertad por desvanecimiento de datos, este agotada la averiguación y no existan elementos posteriores para dictar nueva orden de aprehensión, o se esté en el caso previsto por el artículo 546;
- V.- Cuando esté plenamente comprobado que en favor del inculpado existe una causa eximente de responsabilidad;
- VI.- Cuando existan pruebas que acrediten fehacientemente la inocencia del acusado, y
- VII.- Cuando así lo determine expresamente el Código”.¹¹⁴

Por su parte el Código Federal de Procedimientos Penales respecto al sobreseimiento en su artículo 298 previene: “El sobreseimiento procederá en los casos siguientes:

¹¹³ *Ibidem*, p. 608

¹¹⁴ Código de procedimientos penales para el Distrito Federal, 3ª Edición, México, Ediciones Andrade, 1990, p. 224

- I.- Cuando el Procurador General de la República confirme o formule conclusiones no acusatorias;
- II. Cuando el Ministerio Público lo solicite, en el caso a que se refiere el artículo 138;
- III.- cuando aparezca que la responsabilidad penal está extinguida;
- IV.- Cuando no se hubiera dictado auto de formal prisión o de sujeción a proceso y aparezca que el hecho que motivó la averiguación no es delictuoso, o, cuando estando agotada ésta, se compruebe que no existió el hecho delictuoso que la motivó;
- V.- Cuando, habiéndose decretado la libertad por desvanecimiento de datos, este agotada la averiguación y no existan elementos posteriores para dictar una nueva orden de aprehensión, o se esté en el caso previsto por la parte final del artículo 426; y
- VI.- Cuando esté plenamente comprobado que en favor del inculpado existe alguna causa eximente de responsabilidad;
- VIII.- Cuando existan pruebas que acrediten fehacientemente la inocencia del acusado.

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

En ningún caso procederá el sobreseimiento en la segunda instancia”.¹¹⁵

El sobreseimiento puede ser decretado a petición de parte o de oficio de acuerdo a lo previsto por el artículo 663 y 300 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales respectivamente, asimismo, tales ordenamientos disponen que el sobreseimiento puede ser decretado en cualquier momento procesal, siempre y cuando no hayan sido formuladas las conclusiones del Representante Social, además tanto el artículo 67 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, como el artículo 304 del Código Federal de Procedimientos Penales al auto de

¹¹⁵ *Ibíd.*, p. 290

sobreseimiento el valor de una sentencia absolutoria siempre y cuando el auto de sobreseimiento haya causado estado.

Una vez puntualizados los aspectos más importantes del sobreseimiento, tenemos que el titular de la garantía en estudio tiene además del amparo y la apelación el sobreseimiento para hacer valer la garantía de cosa juzgada, sin embargo como dijimos anteriormente el sobreseimiento puede dictarse en cualquier momento procesal siempre y cuando no se hayan formulado las conclusiones del Ministerio Público pues siendo así no es posible sobreseer la causa, por lo tanto si el Juez no decreta el sobreseimiento el proceso seguirá su curso normal y como en nuestro segundo capítulo dijimos la etapa de la instrucción concluye con el auto que declara cerrada la instrucción, iniciando así el periodo de juicio en consecuencia proseguiremos con dicho periodo procesal, a fin de que podamos determinar cuáles son los medios que tiene el titular de la garantía para hacer valer su derecho dentro del periodo del juicio es necesario que a continuación veamos dicha etapa procesal.

3. En el periodo del juicio

El periodo del juicio comprende del auto que declara cerrada la instrucción hasta la sentencia, quedando incluidas dentro de este periodo procesal las conclusiones en las que las partes determinan sus pretensiones basando sus pedimentos en base a lo actuado durante la averiguación previa y la instrucción, fundamentando las partes sus pretensiones en la ley, es decir a lo preceptuado por el Código Penal, Códigos Adjetivos, jurisprudencias de ahí que al formular sus conclusiones el defensor tiene una excelente oportunidad dentro de este periodo para hacer valer la garantía del principio de non bis in ídem en favor de su defenso, pues puede demostrar al juez la violación a la garantía de cosa juzgada que se está cometiendo en contra del acusado.

Presentadas las conclusiones por las partes, el juez dictará auto para que tenga verificativo la audiencia de vista, en cual estarán presentes las partes y se dará

lectura a las actuaciones que las partes señalen concluida la audiencia de vista el juez ordenará visto el proceso, a efecto de que pase la acusa a sentencia.

Si el juez al dictar su resolución condenará al acusado indudablemente se estaría ante una violación al principio de non bis in ídem, en caso de que el proceso se hubiere seguido por la vía sumaria al sentenciado lo único que se quedaría al notificarse de la sentencia sería el interponer el amparo , en tanto que si la causa se siguió por la vía ordinaria al sentenciado le quedaría como primer medio de defensa el recurso de apelación, o bien el amparo para el caso de que no se hubiere interpuesto el recurso de apelación dentro del término fijado por la ley.

De lo propuesto hasta aquí tenemos que el principio non bis in ídem puede hacerse valer en cualquier periodo procesal, en la averiguación previa mediante el amparo, en caso de que no se hubiere dictado el acuerdo correspondiente del C. Procurador de Justicia del D. F. durante la pre-instrucción a través del amparo y la apelación, en la instrucción puede el acusado hacer valer la garantía en estudio mediante el sobreseimiento que puede ser decretado de oficio o a petición de partes, en tanto que en el periodo del juicio aunque el defensor puede hacer valer el principio non bis in ídem al formular sus conclusiones, el juez podría dictar una sentencia condenatoria a lo cual el sentenciado puede combatir la resolución judicial mediante el amparo o la apelación.

Negado al amparo o confirmada la sentencia del Juez al acusado le quedaría el acusado (afectado) el reconocimiento de su inocencia que contempla el Código de Procedimientos Penales para el D. F. y el Código Federal de Procedimientos Penales. El primer ordenamiento legal en su artículo 614 menciona: “El reconocimiento de la inocencia del sentenciado procede en los siguientes casos:

- I. Cuando la sentencia se funde en documentos o declaraciones de testigos que, después de dictada, fueren declarados falsos en juicio;
- II. Cuando después de la sentencia, aparecieren documentos que invaliden la prueba en que descansa aquella o las presentadas al jurado y que sirvieron de base a la acusación y al veredicto;

- III. Cuando condenada alguna persona por homicidio de otro que hubiere desaparecido, se presentare este o prueba irrefutable de que vive, y
- IV. Cuando el sentenciado hubiere sido condenado por los mismo hechos en juicios diversos. En este caso prevalecerá la sentencia más benigna.
- V. Cuando en juicios diferentes hayan sido condenados los sentenciados por el mismo delito y se demuestre la imposibilidad de que lo hubieren cometido”.¹¹⁶

El Código Federal de Procedimientos Penales en vigor, en su artículo 560 establece las mismas causales respecto al principio non bis in ídem. El sentenciado que crea que le es favorable el reconocimiento de su inocencia presentará su escrito con las respectivas pruebas , ya sea ante el Tribunal Superior de justicia o la Suprema Corte de justicia de la Nación según la competencia que corresponda el artículo 616 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal previene: “Recibida la solicitud, la sala respectiva pedirá inmediatamente el proceso al juzgado o al archivo en que se encuentre, y citará al Ministerio Público, al reo a su defensor, para la vista que tendrá lugar dentro de los cinco días de recibido el expediente, cuya recepción exija un término mayor, que se fijara prudentemente, atentas las circunstancias”.¹¹⁷

Por su parte los artículos 564 y 565 del Código Federal de Procedimientos Penales en vigor establecen que recibido el expediente se turnará al Ministerio Público para que en un término de cinco días manifieste lo que a su Representación Social compete, una vez que el Ministerio Público devuelva al expediente, quedará a la vista del sentenciado y su defensor para que en un término de tres días formulen sus alegatos.

En caso de que sea fundada la petición del sentenciado las diligencias originales se remitirán al ejecutivo de la Unión, para que sin más trámite sea reconocida la inocencia del sentenciado.

¹¹⁶ *Ibíd.*, p. 213

¹¹⁷ *Ibíd.*, p. 214

Así tenemos que el principio non bis in ídem puede hacerse valer en cualquier etapa del procedimiento penal, incluso posteriormente de que la sala haya resuelto el recurso de apelación o después de que el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente haya dictado sentencia en el juicio de amparo, por lo que pensamos que nuestra actual legislación respecto al principio de non bis in ídem ofrece una íntegra seguridad para los que pueden invocar la protección de la garantía constitucional en estudio.

Ahora bien resulta de suma importancia destacar que del Principio Non Bis Idem, se desprende las siguientes consideraciones en primer termino que., “no se debe hacer dos veces la misma cosa” de ahí su estrecha relación con la cosa juzgada, pues una vez que un hecho y una persona ha sido materia de una decisión judicial, no podrá volver a ser objeto de un nuevo procedimiento, ya que en caso de ser así, indudablemente se estaría violando lo estipulado por el artículo 23 constitucional que como ya sabemos prevé lo siguiente: “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juico se le absuelva o se le condene”.

En este sentido Para que el “principio non bis in ídem” sea invocado es necesario que aquella persona que pretenda acogerse a su protección, haya sido juzgada anteriormente por el mismo hecho de que nueva cuenta se le pretende e volver a enjuiciar.

“El Principio Non Bis In Ídem” es verdaderamente una garantía de seguridad jurídica, pues se hace valer por el gobernado ante la autoridad en una relación de supra o sub-ordinación, en razón de que el gobernado reclama que se esté imponiendo una doble pena por el mismo hecho que habiendo sido absuelto se le esté juzgando, a fin de condenársele por el hecho que se le absolvía en consecuencia este principio prohíbe o limita a la autoridad para juzgar dos veces por el mismo delito de una persona. Además su carácter de garantía propiamente dicha a este principio del fue reconocido y declarado como tal, por la Asamblea General de las Naciones Unidas.

El Principio en cuestión puede hacerse valer por el acusado en la Averiguación previa a través del juicio de amparo, en caso de que el Representante Social no haya propuesto el no ejercicio de la acción pena de igual forma, en la Pre-Instrucción el acusado puede demostrar ser titular de la garantía de cosa juzgada mediante el juicio de amparo que interponga contra el auto de aprehensión o de comparecencia en caso de que el juez no tomara en cuenta que el hecho por el que se está ejercitando acción penal ya fue materia de un procedimiento anterior. El juez en caso de que se percatara que no ha lugar a librar la orden de aprehensión o de comparecencia en razón de que ya hubo una sentencia por el hecho que el Ministerio Público está consignado puede negar la orden de aprehensión o de comparecencia. Ahora bien, estando ante el supuesto de que la consignación sea con detenido, el afectado puede interponer la apelación contra el auto de formal prisión o en caso de que no se hubiere apelado dicha resolución jurídica podrá interponer el amparo. Así tenemos que dentro de esta etapa procesal hay como medios para hacer valer el principio non bis in ídem la apelación y el amparo.

En el mismo tenor durante la instrucción para invocar los efectos del principio non bis in ídem, puede el acusado solicitar el sobreseimiento de la causa o bien este puede ser decretado de oficio, en el mismo sentido dentro del período del juicio que como sabemos comprende del auto que declara cerrada la instrucción hasta la sentencia, el acusado puede hacer valer ante el juzgador el non bis in ídem al momento de ofrecer sus conclusiones, pero en caso de que el juez no tomará en cuenta el principio y condenara al acusado podría si se está ante un procedimiento sumario interponer el amparo directo, en caso de que se esté ante un procedimiento que se siguió por la vía ordinaria el sentenciado puede interponer la apelación. Incluso el afectado aún después de haber acudido a los recursos legales anteriormente mencionados el sentenciado (afectado) de acuerdo al Código Federal de Procedimientos Peales para D. F. y el Código Federal de Procedimientos Penales, puede recurrir al procedimiento de “reconocimiento de inocencia”.

OCTAVA.- Por lo anteriormente apuntado en nuestras conclusiones Cuarta a la Octava se colige que el “principio non bis in ídem”, puede hacer valer en cualquier momento procesal

V. LA GARANTÍA DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM EN EL ÁMBITO PENAL FISCAL

Esta garantía en el ámbito tributario según sostienen algunos autores se ha visto trasgredida, en función de que los mismo hechos u omisiones vienen a ser sancionados tanto en el ámbito penal como en el administrativo, constituyendo delitos e infracciones administrativas y para ello es conveniente analizar algunos dispositivos legales tanto del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Aduanera, en virtud de que de tales supuestos se originan 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 sancionar las infracciones de carácter administrativo.

En relación con lo anterior analizaremos la figura del contrabando que se encuentra contenida en el capítulo II del Código Fiscal de la Federación referente a los Delitos Fiscales, supuesto normativo acorde a esta situación.

En este sentido en artículo 102 del Código Tributario se establece lo siguiente:

“Artículo 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de el mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida. “

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”¹¹⁸

De igual forma, la Ley Aduanera en vigor señala que:

Artículo 176. Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de el mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.

II. Sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los tramites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la ley de comercio exterior, por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente, de sanidad fitopecuaria o los relativos a normas oficiales mexicanas excepto tratándose de las normas oficiales mexicanas de información comercial, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquiera otra regulación.

III. Cuando su importación o exportación este prohibida o cuando las maquiladoras y empresas con programa autorizado por la secretaria de economía realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de esta ley, de mercancías que no se encuentren amparadas por su programa.

¹¹⁸ Artículo 102 del Código Fiscal de la Federación

IV. Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si estos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente.

V. Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores.

VI. Cuando se extraígan mercancías de recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las persona autorizadas para ello” ¹¹⁹

De la revisión de las disposiciones en mención se desprende que los supuestos normativos contenidos en las fracciones I, II Y III del artículo 176 de la Ley Aduanera, mismos que se encuentra configurados como infracciones administrativas, son los mismos que se establecen en el artículo 102 del multicitado Código Fiscal de la Federación, como constitutivos del delito de contrabando, por tal consideración de estos hipótesis legales se desprende los dos procedimientos tanto el administrativo como el penal.

De igual forma, de acuerdo a lo establecido en el artículo 70 del Código Tributario en mención, la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales es independiente de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

VI. ARGUMENTACIONES DOCTRINARIAS QUE SOSTIENEN LA INEXISTENCIA DE VIOLACIÓN AL PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES A LAS INFRACCIONES FISCALES Y SANCIONES PENALES POR LOS DELITOS FISCALES

¹¹⁹ Artículo 176 de la Ley Aduanera.

Resulta de suma importancia destacar que de acuerdo a lo manifestado por Margarita Lomelí Cerezo, “la posición adoptada por nuestro Derecho Tributario sobre la independencia del aspecto criminal de la violación a las leyes fiscales, respecto a la fase administrativa, ha sido defendida por el distinguido penalista mexicano Manuel Rivera Silva, quien intervino en la redacción de la iniciativa de reformas al Título Sexto del Código Fiscal de la Federación de 1938 relativo a los delitos fiscales.

En efecto, al comentar los artículos 205 y 239 de dicho Código, funda esa separación en lo que llama, siguiendo la doctrina filosófica de Ortega y Gasset, “perspectivismo jurídico”, en virtud del cual, “ un solo acto sin merma ni alteración de su idiosincrasia, puede ser contemplado en forma diferentes según sea el ángulo de observación, siendo así posible la concomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social (aspecto penal) con otro que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspecto administrativo).

Esos aspectos son plenaria mente diferentes, y su identificación no puede existir en ninguno de sus perfiles, resultando incontrovertible que la estimación sobre el aspecto penal no invade ni influye en la estimación jurídica que por otro lado las autoridades fiscales hagan por el aspecto administrativo.

La duplicidad de estimaciones no lesiona al principio del art. 23 constitucional, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, mas no ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto y otra por la infracción administrativa que concurrentemente con el delito se puede presentar.

Por último, debe indicarse que la duplicidad estimaciones no hiere el principio de la cosa juzgada, pues la irrevocabilidad de la sentencia penal lo único que impide, como señala Florián, son otros procesos sobre la misma cosa, de donde nace la *exceptio rei judicata* que constituye un impedimento absoluto contra el ejercicio de la acción penal; pero no contra la estimación fiscal (donde no se ejercita la acción

penal), que resuelve sobre una ilicitud administrativa. La sentencia penal sobre lo que establece la verdad legal, es sobre la comisión del delito, la responsabilidad y la pena, y la resolución administrativa que no considera ninguno de esos puntos, puede dictarse sin agravio de la verdad establecida”.¹²⁰

Ahora bien en la obra *El Principio Non Bis In Ídem*, los autores Julio César Torres Tovares, Ismael Camargo González y Manuel de Jesús Esquivel Leyva, refieren que “autores como Mario Alberto Torres López, Manuel Rivera Silva, etc., Sostiene que siendo de diversa naturaleza la infracción fiscal y el delito fiscal, cabe la posibilidad de una dualidad de procedimientos y de sanciones, y por lo tanto no es aplicable el principio de non bis in idem y las resoluciones que llegan al dictarse en uno y otro ámbito resulta legalmente constitucionales. Los argumentos que esgrimen para sostener esta posición son variados y los principales de resumimos de la siguiente manera:

A).- Un mismo hecho puede ser regulado por normas jurídicas de diversa materia, en particular por el derecho administrativo y el derecho penal.

Al respecto se debe señalar que el artículo 23 de la Constitución, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito ya sea que se absuelva o se condene, se refiere a la materia penal en su texto no se desprende que pueda ser extensivo a otras materias, pues el texto constitucional señala “ser juzgado” “por el mismo delito” sea que se “absuelva o se condene”, es decir, el principio de non bis in idem del texto constitucional al señalar “delito” y los conceptos “absolver o condenar” los circunscribe a materia penal, y no es posible extenderlo al ámbito fiscal.

Otros casos de responsabilidad en diversas materias por un hecho de distintas repercusiones. Ejemplos:

¹²⁰ Lomelí Cerezo, Margarita, Op. Cit., Nota 31, p. 103

1.-Es el caso de la expedición de cheques sin fondos a que se referían el artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; este precepto, además de regular sanciones mercantiles consistentes en obligar al librador de un cheque sin fondo o fondos insuficientes a cubrir 20% del importe del cheque por concepto de daños y perjuicios, esa conducta también quedó tipificada como delito de fraude específico o equiparado previsto en el artículo 387 fracción III del Código Penal Federal (más aún, también quedaba tipificado en el derogado “delito de expedición de cheques sin fondos” figura que aparecía en el propio texto del artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito). Es decir, expedir un cheque sin fondos se encuentra, a la fecha, sancionado por la ley mercantil y a la vez por la ley penal, si se dan los supuestos que señale tipo.

2.- También en materias como la responsabilidad de servidores públicos se señala en el artículo 47 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, una amplia gama de infracciones o faltas, que a la vez se tipifican como delitos en el Código Penal Federal, en el Capítulo I del Título Décimo del Libro Segundo dedicado a delitos cometidos por servidores públicos.

Los ejemplos de casos en que un hecho o conducta son objeto de regulación por dos o más ramas del derecho se puede multiplicar, pero con explicado pensamos no queda duda respecto a a que un mismo hecho puede violar varias normas y si los procedimientos para sancionarlos, corresponden a diversas áreas o materias, sin que se viole el principio de non bis in idem, pues cada sanción responde a intereses o protección de bienes de distinta naturaleza.

B).-Los sujetos de la infracción fiscal puede ser distintos del sujeto del delito fiscal. En efecto, el procedimiento fiscal puede instruirse en contra de personas morales, sean contribuyentes, retenedores, obligados solidarios; y el procedimiento penal únicamente puede ser incoado a una persona física. No cabe pensar que se viola el non bis in idem, aun cuando se trate de un mismo hecho por el cual se instruyen

dos procedimientos, si uno se refiere a la persona moral que cometió la infracción fiscal, y el otro, a la persona física que cometió el delito fiscal.

Se podría pensar que de ser persona física el infractor y a la vez el sujeto activo del delito, y se pudiera seguir en su contra dos procedimientos, uno administrativo y otro judicial, se presentaría el non bis in idem. Pensamos que tampoco sucedería, porque la infracción toma en cuenta, principalmente la violación y objetiva de la norma es decir, basta omitir el pago de contribuciones y se actualiza la infracción, así se deba a errores numéricos o a equivocaciones debidas a negligencia, impericia y aún ignorancia; en cambio, la omisión en el pago de contribuciones para que se tipifique como delito de defraudación fiscal, exige que se cometa mediante “ engaños” o “ o aprovechamiento del error.”

Expresado de otra forma, para que el hecho sea delictivo requiere que sea típico, antijurídico y culpable a título de dolo; para que se infracción es suficiente que el hecho viole objetivamente el mandato legal o lo haya hecho culpablemente.

C).- Para quienes opinan que se viola el principio de que “ nadie puede ser juzgado dos veces por la misma causa”, esgrimen como argumento que no existe diferencia cualitativa entre las sanciones que se prevén para el delito fiscal y la infracción fiscal. Alegan que la infracción es un delito de menor cuantía”. Aceptar este argumento no es llevaría a considerar que la infracción y el delito tienen la misma naturaleza y la diferencia radica en que resulta más grave en un caso que en otro, olvidando que, mientras que para ser delito fiscal requiere que sea doloso, en la infracción ello no se exige.”¹²¹

VII. ARGUMENTACIONES DOCTRINARIAS QUE SOSTIENEN LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES A LAS INFRACCIONES FISCALES Y SANCIONES PENALES POR LOS DELITOS FISCALES

¹²¹ Torres Tovaes, Julio César, Camargo González, Ismael y Esquivel Leyva, Manuel de Jesús, El Principio non bis in idem, México, Flores Editor y Distribuidor, 2013, p. 257

Ahora bien, es de destacarse que entre otros notables juristas Mexicanos que no comparte el criterio en el sentido de que no hay existencia de la violación a dicho principio se encuentra Servando J. Garza, según lo señalado por Margarita Lomelí Cerezo, en su obra el Derecho Fiscal Represivo, quien realiza la siguiente crítica;

“ En el art. 23 constitucional, que expresa el principio del non bis in idem el Constituyente proponiéndoselo o no, tradujo y plasmó un principio que atañe a la esencia misma del Derecho, en ausencia del cual, éste deja de ser Derecho. Efectivamente, el Derecho es un orden normativo, que por su propia naturaleza es autáquico, coercitivo, por lo cual contiene la sanción para el caso de ser violado. Para que el Derecho pueda tener aplicación correcta, puesto que es norma general y abstracta, necesita establecer el mecanismo por el cual esa norma se vuelva individual. Esta necesidad se satisface por la creación del órgano jurisdiccional encargado de la función de “ decir el Derecho”. La sentencia que es entonces la concreción de la norma general y abstracta, más aún, es la norma concreta reconocida por el Derecho. Éste no puede plantearse el problema de que, pudiendo ser la sentencia desacertada la acción se volviera a someter al órgano jurisdiccional con vistas a una nueva sentencia, pues ello sería una aberración en el Derecho. Este principio de la unicidad de la sentencia, que pertenece a la esencia misma del Derecho produjo en el sistema romano la creación de la excepción del autoridad de cosa juzgada, la cual opera sólo cuando se reúnen los elementos de identificación de las acciones. Para que la acción se idéntica, debe haber: primero, las mismas partes (*eadem personae*); segundo, el mismo objeto (*eadem res o petitum*); y tercero, la misma causa (*eadem causa petendi*). El art. 23 constitucional, al establecer que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, responde en materia penal a la excepción de cosa juzgada, porque se refiere a las mismas partes; sujeto pasivo y sujeto activo (Estado); proscribe la dualidad de acciones idénticas (non bis in ídem) en las que, por tratarse del mismo delito, hay *eadem res o petitum*, constituida por la aplicación de la pena identidad de causa (*eadem causa petendi*), o sea la

coincidencia del hecho del particular con el supuesto jurídico que forman juntos la *eadem questio*, la idéntica controversia en la causa.”¹²²

Por tales consideraciones de de destacarse que la Autora en mención, refiere por tanto, que el artículo 23 contiene un principio que atañe a la esencia del Derecho, el de la unicidad de la sentencia. Ahora bien, la Ley Penal de Defraudación Impositiva y la Ley Aduanal, posteriormente sustituidas por los sucesivos Códigos Fiscales de la Federación, el Código Aduanero y la Ley Aduanera, en cuanto consagran la dualidad de procedimientos en casos de delitos fiscales, se oponen al artículo 23 constitucional y a los principios expuestos.

1. Dualidad de juicios

En razón de lo anterior, se advierte que en esos procedimientos (judicial y administrativo) existen esta figura *dualidad de juicios*, esto es, el procedimiento que siguen los tribunales federales para aplicar la pena corporal y el procedimiento administrativo que en el panorama actual de lo contencioso administrativo es ya un juicio y que concluye con la resolución en que se establece el cobro del impuesto omitido, la aplicación de una sanción típicamente represiva (multa) y la declaración de haberse cometido el delito consignando al Ministerio Público para la incoación del juicio penal.

2. Identidad naturaleza de los juicios

Ahora bien hay idéntica naturaleza de los juicios, en virtud de que el juicio que se sigue ante los tribunales federales para la aplicación de la sanción corporal es evidentemente de naturaleza penal, y también el procedimiento administrativo es penal, en cuanto impone una multa que no tiende al cumplimiento de un derecho violado, si no exclusivamente a su sanción, de carácter represivo, típicamente

¹²² Garza, Servando J, *Las garantías Constitucionales en el Derecho tributario mexicano*, México, Editorial cultura T.G.S.A., 1994, pp. 144 a 161

penal, por la naturaleza de la consecuencia prevista por la ley para el caso de la violación de la norma.

3. Identidad de las partes

Así mismo existe identidad de partes, a saber el mismo particular, como sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo, sin que importe que en un caso aparezca como titular de la acción el Ministerio Público y en el otro, un organismo administrativo, puesto que ambos han órganos del Poder Ejecutivo y primero tiene su origen en la institución romana imperial del abogado del fisco.

4. Identidad de delitos

De igual forma se da la identidad de delitos. En apariencia, existe una dualidad en materia de delitos, pero en realidad en uno y otros casos, la normatividad jurídica que se dice violada es idéntica, pues aunque es cierto que son dos acciones, la administrativa y la del Ministerio Público, en ambas concurre la identidad de supuesto jurídico (que es el hecho u omisión ilícitos). Es verdad que hay una diferencia entre la consecuencia que la prevé para el aspecto administrativo, que es una sanción pecuniaria y la consecuencia prevista por la norma penal, cuya sanción es corporal, pero esta diferencia es sólo de cualidad, no de esencia, porque ambas acciones se identifican en que son represivas y tienen un idéntico supuesto jurídico. Hay plena identidad del fin perseguido por ambas acciones (*eadem res o petitum*), es decir, la represión, y hay también identidad de la *causa petendi*, o sea del título de donde emana la acción represiva: el supuesto jurídico, idéntico en ambas normas.

Con base en la argumentación anterior, concluyen el Licenciado Garza que en el caso de que se trata se da la identidad de los delitos, identidad de los juicios e identidad de las partes, por lo que todo este sistema en que la ley penal fiscal consagra una dualidad procesal con multiplicidad de sanciones, contraría notoriamente el artículo 23 constitucional.

El mismo auto refuta varias objeciones que se han hecho su tesis:

1. *Es posible que en un mismo hecho viole varias normas de carácter penal.* Existen dos hipótesis relativas a este punto: que con el mismo acto resulten dos delitos; entonces es principio consagrado en el artículo 58 del Código Penal, que se aplicarán exclusivamente la pena del delito mayor, la que podrá aumentarse hasta una mitad más del máximo de su duración. O bien, un mismo hecho puede ser considerado como integrando el supuesto jurídico de dos o más normas penales. En este caso, el artículo 59 del mismo Código establece: “ cuando un delito pueda ser considerado un bajo dos o más aspectos y bajo cada uno de ellos merezca una sanción diversa, se impondrá la mayor”, pues el principio non bis in idem siga operando. En cambio, con la dualidad de procedimientos establecida por las leyes fiscales se crean el problema insoluble de la contradicción de sentencias, por no atender a los principios jurídicos expuestos que fundan la tradición correcta de nuestro Derecho Penal.

2. *Un mismo hecho puede contemplarse como violando al mismo tiempo el Derecho en dos planos, uno el del Derecho Penal y el otro, el del Derecho Administrativo.* Como por ejemplo de este caso se aduce que un mismo hecho ilícito se considera delito y falta al mismo tiempo, pero el Licenciado Garza sostiene que el mismo principio non bis in idem conduce a concluir que no debe un mismo hecho ser, al mismo tiempo, delito y falta, y además, no hay ninguna diferencia esencial entre delito y falta, sólo de grado y de localización: la falta es un delito de menor cuantía y se localiza en los reglamentos de policía y buen gobierno, conforme al art. 21 constitucional.

3. *En la situación creada por las leyes fiscales mencionadas, no se llega a la contradicción de sentencias, porque nunca el problema en ejecución.* El Licenciado Garza estima que es cierto que no hay interferencia en la ejecución, pero que puede existir una contradicción de esencia de la resoluciones de la Suprema Corte con que culminan ambos procedimientos, pues una puede afirmar la no coincidencia del hecho de quejoso con el supuesto jurídico, y la otra afirmar lo contrario; y que elevar esta posibilidad

de contradicción de sentencias, como hacen las leyes fiscales examinadas, a la categoría del principio de romper con la esencia del Derecho.

Ahora bien resulta de suma importancia destacar que conforme a nuestra legislación fiscal, exista la posibilidad imponer sanciones por una conducta que al mismo tiempo puede ser considerada como infracción fiscal y delito de esta naturaleza, en este sentido existen criterios divididos, para una parte de ilustre juristas resulta inconstitucional aplicar sanciones tanto por el delito, como por la infracción fiscal, en razón de que niegan la posibilidad jurídica que un mismo comportamiento puede ser sancionado penalmente y fiscalmente, se apoyan en el principio constitucional non bis in idem, “nadie puede ser juzgado dos veces por la misma causa”, consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

En esta posición pueden mencionarse autores como “ Margarita Lomelí Cerezo, Rodolfo Cepeda López Hermosa, González-Salas Campos y otros, quienes expresan diversos argumentos que podemos resumir en los siguientes:

A).- Existan normas tributarias administrativas que califican como infracciones fiscales determinados hechos que a la vez, constituyen delitos de esta misma índole, lo que da origen a dos tipos de procedimientos: uno administrativo y otro judicial.

B).- No puede coexistir, por un mismo hecho, un procedimiento penal y uno administrativo, puesto que uno excluye a otro, y la existencia simultánea de los dos entraña violación del precepto constitucional.

C).- La imposición de sanciones en el ámbito administrativo es de naturaleza penal y el procedimiento administrativo es penal, en tanto que tienen carácter represivo, típicamente penal; la violación de la normatividad jurídica es idéntica, en la acción administrativa y en la acción del Ministerio Público concurre la identidad de sujeto jurídico, pues por ejemplo, cuando se trata de omitir el pago de contribuciones, la

consecuencia es sólo diferencia de cualidad en la sanción, para la infracción la multa por el delito, la sanción corporal

Hay plena identidad del fin perseguido por ambas acciones, es decir, la represión, y hay también de la causa *petendi*, o sea el título de donde emana la acción represiva: el supuesto jurídico, idéntico en ambas normas, por lo que no es posible la dualidad de procedimientos, uno administrativo y uno penal, sino sólo uno de ellos.

D).- El fin de la pena, tanto de la pecuniaria, como privativa de la libertad, debe tener el mismo tratamiento con los intereses de los mismos destinatarios de las penas y no ser aumentados o duplicados sus efectos, el Derecho Penal debe reducir al mínimo su intervención y causar los sufrimientos en la menor medida posible; la doble imposición de sanciones carácter administrativo y judicial, tiene una función utilitaria que sacrifica al individuo en favor a la colectividad del Estado, pero puede resultar violatoria de la verdadera función que debe tener el Derecho Penal: la intervención mínima, que no llegue a afectar los derechos fundamentales del hombre.

E).- El penalista González-Salas Campos considera discutible la constitucionalidad del art.94 del Código Fiscal de la Federación, porque la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, permitir que la sanción pecuniaria la aplique la autoridad administrativa resulta violatorio del artículo 21 de la Constitución, que reserva exclusivamente al autoridad judicial la imposición de penas.

A esta corriente ideológica, cabe señalar que no hacen mención alguna respecto de los tipos de responsabilidad a los nos hacemos merecedores cuando por una misma conducta en incurrimos en las leyes que persiguen distinta naturaleza de sanción, como por ejemplo:

“ NON BIS IN IDEM, CASO EN QUE NO SE VIOLA EL PRINCIPIO DE. Si el quejoso por juzgado por un Juez de Paz por conducción punible de vehículos, el hecho de que se juzgue por la Justicia Federal por daño en propiedad ajena y ataques a las vías generales de comunicación, cometidos a raíz de la conducción materia de la causa del fuero común, no significa que se le juzgue dos veces por el mismo hecho, pues la materia de las causas es notoriamente diversa.”(16

“NON BIS IN IDEM. No puede hablarse de que existan dos juicios sobre un mismo hecho, en contravención a lo dispuesto por el artículo 23 constitucional, en el caso de que un trabajador se absuelto por la autoridad judicial por determinados hechos que se le imputaban y que esos mismos hechos sean valorados por la Junta de Conciliación y Arbitraje para declarar justificado el despido, supuesto que las autoridades laborales están facultadas para apreciar en conciencia si se configuran o no las faltas de probidad, prescindiendo del carácter delictuoso que esos mismos actos pueden tener, ya que el juicio laboral es independiente del procedimiento penal, pues en el primero, lo único que se juzga es si hay o no motivos para cesar y en el segundo si hay o no delito.”¹²³

VIII. VISTA AL DERECHO COMPARADO

1. En el Derecho Español

La doble sanción tanto administrativa como penal que se presenta en México, por la comisión de los mismos hechos u omisiones no se presenta en otros sistemas jurídicos, en España, en el Código Penal de 1928, en su artículo 853, disponía: “En ningún caso podrá castigarse un mismo hecho con sanción judicial y gubernativa”.¹²⁴

Ahora bien es de señalarse la manifestado en la obra Los medios de Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas de Fernando Garrido Falla, donde se

¹²³ Torres Tovares, Julio César, Camargo González, Ismael y Esquivel Leyva, Manuel de Jesús, Op. Cit., Nota 121, p. 254

¹²⁴ Artículo 853 del Código Penal Español

establece “que este precepto recogía el principio non bis in idem que se aplica en relación con las sanciones impuestas en las vías administrativa y penal, “ puesto que en ambos supuestos se castigará igualmente en virtud de la misma relación que une al individuo con el Estado y por causa de una única transgresión cometida. El que la competencia para sancionarla se haya querido atribuir a uno u otro organismo estatal o incluso el hecho menos disculpable de que por una falta de coordinación de las competencias estatales se haya atribuido simultáneamente a las dos jurisdicciones, no puede redundar en perjuicio del ciudadano” ¹²⁵.

Raúl González- Salas Campos, sostiene que “en principio, los actos de la Administración en la imposición de sanciones siempre se deben subordinar a la autoridad judicial; y en el caso de una colisión entre ambos, se debe resolver en favor de ésta. Lo anterior se da en virtud de que existen dos sistemas de sanciones, administrativas o pecuniarias y las penales. Se cuestiona entonces si a un mismo comportamiento se le puede aplicar tanto las sanciones administrativas como las penales, esto no debe ser así ya que precisamente el Principio non bis in ídem establece la garantía constitucional de no poder ser condenado o sancionado dos veces por el mismo hecho. “ ¹²⁶

Ahora bien, es de destacarse que en “ España el Tribunal Constitucional ya ha resuelto este problema en las sentencias del 30 de mayo de 1983 y del 3 de octubre de 1983, en las cuales establece que el principio del non bis in ídem obliga a determinar cuál es la norma que se aplica (norma concluyente)) y cuál la que se excluye (norma excluida). Además la Ley General Tributaria establece en el Art. 77.6 la prioridad a la justicia penal, impidiendo la aplicación de las sanciones administrativas más las penales, o viceversa. Incluso el Real Decreto 2.631 de 18 de diciembre de 1985, que regula sobre el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, establece: que si la Administración comprueba la presencia de acciones y omisiones que pueden ser constitutivas de delito fiscal, deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente absteniéndose de

¹²⁵ Garrido Falla, Fernando, Los medios de la policía y la teoría de las sanciones administrativas, España, Revista de Administración pública, enero – abril de 1959, p. 40

¹²⁶González Salas Campos, Raúl, Op. Cit., Nota 5, p. 52

seguir el procedimiento administrativo sancionador hasta que la autoridad judicial dicte sentencia condenatoria. Así si a un comportamiento realizado se le puede aplicar la sanción administrativa y la penal, se determinará primero si es procedente ésta, y en el caso que no lo sea puede continuar el procedimiento de liquidación y aplicarse las sanciones administrativas; pero si se es responsable penalmente ya no se aplicará ninguna sanción administrativa.”¹²⁷

Joaquín de Fuentes Bardaji, en su obra el Manual de Derecho Administrativo Sancionador refiere al principio non bis in idem (o ne bis in idem),” como condensación terminológica de una de las garantía básicas de los ciudadanos frente el ejercicio del ius puniendi por parte del Estado, puede describirse en una primera aproximación, imprecisa pero gráfica, como la imposibilidad de que por la comisión de un solo hecho que ataca un único bien jurídico se pueda sancionar a una persona dos veces. Se trata, por tanto, de una garantía que lejos de ser una abstracta y lejana construcción dogmática, está radicalmente asentada en el inconsciente jurídico colectivo. Así, al igual que un niño sabe o piensa que no es justo que le castiguen por algo que nunca le dijeron que estaba mal (principio de legalidad), o por un mal que ha ocurrido por culpa de otro o por un fenómeno extraño (principio de culpabilidad), también considerará injusto que por realizar la misma travesura le castiguen no una sino dos veces, y ello con independencia de que el segundo castigo se lo impongan también sus padres, o sean en este caso los abuelos los que lo hagan. “¹²⁸

Ahora bien es importante destacar que de un modo más técnico define este principio la “ STC 154/1990 de 15 de octubre (RTC 1990, 154), “¹²⁹ señalando que La garantía de o ser sometido a bis in idem se configura como un derecho fundamental que, en su vertiente material, impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento, de modo que la reiteración

¹²⁷ Vid Berdugo, Ignacio y Ferré, Juan Carlos, Estimación indirecta y delito fiscal, España, en Anuario de Derecho penal y ciencias penales, Septiembre- Diciembre de 1990, p. 797, Tomo XLIII, Fascículo III

¹²⁸ Fuentes Bardaji, Joaquín, Manual de Derecho Administrativo Sancionador, España, Editorial Aranzadi, 2005, p. 305

¹²⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 154/ 1990 del 15 de octubre, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional.

sancionadora constitucionalmente proscrita puede producirse mediante la sustanciación de una dualidad de procedimientos sancionadores, abstracción hecha de su naturaleza penal o administrativa, o en el seno de un único procedimiento.

Salvador RAMIREZ Gómez¹³⁰, destaca que el principio del *non bis in idem* nace en un primer momento, en el Derecho Romano, con un contenido claramente procesal, prácticamente coincidente con las actuales instituciones de la litispendencia y la cosa juzgada, significando la imposibilidad de celebración de un mismo juicio sobre una misma materia. Sin embargo, poco a poco va separándose de ese contenido procesal para convertirse en la imposibilidad de concurrencia de sanciones.

En este sentido es de manifestarse que el principio *non bis in idem* en España, se desarrolla en dos planos distintos, de acuerdo a lo señalado en el trabajo realizado por la Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado: de una parte, sin duda la más conocida, impidiendo que un mismo hecho sea sancionado tanto por las autoridades administrativas como por los tribunales penales; de otra, proscribiendo la duplicidad sancionadora dentro de un mismo ordenamiento represivo, sea éste el penal o administrativo. Pues bien, así como esta segunda vertiente, sobre todo en lo que a la interdicción de dos sentencias penales se refiere, ha sido tradicionalmente respetada, no ha ocurrido lo mismo con la primera, respecto a lo cual, y al igual que ha sucedido con muchas otras de las garantías de la potestad sancionadora de la Administración, tuvo que ser la jurisprudencia la que fuera frenando la práctica habitual de la época preconstitucional, avalada por distintas normas sectoriales¹³¹, por las que la Administración imponía sanciones administrativas, por actuaciones que constituían también delitos conforme al Código Penal o leyes especiales, y por tanto también castigadas con posteridad por los Tribunales Penales Ordinarios.

¹³⁰ Ramirez Gómez, Salvador, *El Principio non bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, España, Monografías Jurídicas Marcial Pons, 2000, p. 35.

¹³¹ Ley de orden publico del 30 de Julio de 1959 o Ley de Contrabando de 16 de Julio de 1964, España

Ahora bien Joaquín de Fuentes Bardají en su obra el Manual de Derecho Administrativo Sancionador manifiesta que, al contrario de lo que ocurría en otros ordenamientos como el alemán)¹³², y en importantísimos textos internacionales firmados por España, como el pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos hecho en Nueva York el 19 de Diciembre de 1996 que establece en su parte relativa lo siguiente” nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país,”¹³³ o posteriormente el protocolo séptimo del convenio Europeo de Derechos Humanos, este principio no se recogió en la Constitución Española de 27 de Diciembre de 1978. Así, no sólo se omitiría para el específico ámbito de la potestad sancionadora de la administración, sino que ni siquiera se incluyó en las más amplias garantías que recogidas en el Artículo 24 Constitución Española¹³⁴ y destinadas al ámbito penal, se aplican prácticamente en su totalidad en sede administrativa; y ello a pesar de que en una norma tan importante y casi coetánea como el real decreto-ley de 25 de Enero de 1977 que reformaría la ley de orden público de 30 de Julio de 1959, sí que se estableció de modo categórico la prohibición de duplicidad sancionadora, y de que sí, que se recogía de modo expreso en el anteproyecto de Constitución.

Siendo importante comentar que esta situación tuvo que ser resuelta por el máximo Tribunal Constitucional en la segunda de las sentencias que dicto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero, en la que, aunque termina denegando el amparo, entrara a considerar la pretendida vulneración del bis in idem, manifestando que si bien no se encuentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Constitución que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (artículo 53 número 2 de la Constitución y 41 de la LOTC)¹³⁵, no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9 del Anteproyecto de Constitución, va

¹³² Artículo 103.3 de la Grund Gesetz

¹³³ Artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1996.

¹³⁴ Artículo 24 de la Constitución Española.

¹³⁵ Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, España

Íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución. Por otro lado es de señalar que la tendencia de la legislación española reciente, en contra de la legislación anterior, es la de recoger expresamente el principio de referencia.

Finalmente este principio sería recogido de modo expreso, bajo la rúbrica “conurrencia de sanciones”, dentro del título dedicado en la Ley 30/1992¹³⁶ a la potestad sancionadora, título IX, y en concreto en el artículo 133, donde se manifiesta que “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hechos y fundamento.

En lo que corresponde al contenido de este principio en el Manual de Derecho Administrativo Sancionador dirigido por Joaquín de Fuentes Bardají, son tres las cuestiones que debemos de abordar al hablar del mismo; sus destinatarios, sus distintos campos de aplicación, y si junto al aspecto material del mismo existe una vertiente procesal.

Por lo que respecta a los destinatarios, aquí resulta de suma importancia destacar que al hablar de los destinatarios del principio *non bis in idem*, surge la interrogante sobre quiénes quedan vinculados por el mismo, en este sentido hay principios que van dirigidos al legislador, como el de legalidad, y otros que están destinados no sólo al legislador sino también a la Administración sancionadora como ocurre con el de responsabilidad o proporcionalidad, con lo que ello conlleva de posible control por parte de los tribunales de las normas que vulneren aquellos principios.

Pues bien, en este sentido frente a esto puede sostenerse que el *non bis in idem* va dirigido en mucha mayor medida, o casi de modo exclusivo, al que aplica la norma, y no al legislador. De hecho, si existe el principio *non bis in idem* es porque se parte de la base de que el legislador puede determinar las infracciones que

¹³⁶ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, España

tenga por conveniente, incluso aunque las mismas conductas estén ya recogidas por otras normas. De este modo, la reacción frente a la injusticia que ello supone no se hace por vía de intentar anular las normas reiterativas, sino por la más específica de dotar a los ciudadanos de un derecho a que, en un concreto caso, no se le sancione por duplicado; y sin que ello afecte en modo alguno a la validez de la normativa aplicada. Así, podemos afirmar que el *ne bis in idem* es un remedio paliativo (que no sanador) de la ineficiencia legislativa.

En lo que corresponde al campo de aplicación, el ámbito de actuación más conocido de este principio, en el que todos intuitivamente pasamos al abordarlo, es el de las relaciones entre la actuación de los tribunales penales y la potestad sancionadora de la Administración. Ahora bien, la prohibición de *bis in idem* no sólo supone que impuesta una pena por un juez penal no pueda la Administración sancionar por los mismos hechos, sino que implica también la imposibilidad de que dos jueces penales (o uno solo dos veces) condenen a una misma persona por los mismos hechos e idéntico fundamento, y lo propio cuando de dos sanciones administrativas estamos hablando.

Ahora bien sobre el aspecto procesal, se ha sostenido que el principio del *non bis in idem*, es ante todo el derecho fundamental a no ser sancionado dos veces por lo mismo. Ahora bien, junto a este aspecto, conocido como material, se suele hablar también de un aspecto procesal que consistiría en el derecho no ya a no ser sancionado dos veces, sino a no ser sometido a dos o más procedimientos penales o sancionadores por mis mismos hechos, y que no debe confundirse con o que la STC 177/1999, de 11 de Octubre (RTC 1999, 177)¹³⁷ denomina *articulación procedimental del “nen bis in idem”* que, viene constituida por la orden dirigida por el legislador a la Administración de paralizar el procedimiento administrativo ante la existencia de indicios de delito.

¹³⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999 de 11 de octubre del Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, España

En este sentido resulta de suma importancia remitirnos al contenido del artículo 7 del Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora del tenor siguiente.

“ Artículo 7 Vinculaciones con el orden jurisdiccional penal

1. En cualquier momento del procedimiento sancionador en que los órganos competentes estimen que los hechos también pudieran ser constitutivos de ilícito penal, lo comunicarán al Ministerio Fiscal, solicitándole testimonio sobre las actuaciones practicadas respecto de la comunicación.

En estos supuestos, así como cuando los órganos competentes tengan conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos, solicitarán del órgano judicial comunicación sobre las actuaciones adoptadas.

2. Recibida la comunicación, y si se estima que existe identidad de sujeto, hecho y fundamento entre la infracción administrativa y la infracción penal que pudiera corresponder, el órgano competente para la resolución del procedimiento acordará su suspensión hasta que recaiga resolución judicial.

3. En todo caso, los hechos declarados probados por resolución judicial penal firme vinculan a los órganos administrativos respecto de los procedimientos sancionadores que substancien.” ¹³⁸

En este sentido, lo anterior no es mas que un mecanismo para garantizar que no quede lesionado el aspecto material del principio.

En lo que respecta al fundamento es de destacarse que tal y como lo sostiene en el Tomo I de la Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado Español, “ una de las cuestiones que más ha preocupado a todos los que sobre esta materia han escrito es el del fundamento de la institución, bien

¹³⁸ Real Decreto 1398/1993, de 4 de Agosto, Artículo 7 del Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, España

entendido que nos referimos al fundamento jurídico, en tanto que el fundamento filosófico, como recuerda Alejandro Nieto Martín¹³⁹, y recogía diversas sentencias¹⁴⁰ ha sido siempre una consideración humanitaria de evitar el doble sufrimiento que implica un doble proceso y un doble castigo.”¹⁴¹

POSTURAS DOCTRINALES

Sin entrar en todas las argumentaciones que se han dado (así por ejemplo en la que considera que el fundamento sería la cosa juzgada) dos serían las tesis principales: para EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA el *non bis in idem* se extraería directamente del texto del artículo 25 de la Constitución, esto es, del principio de legalidad, de modo que cuando afirma el citado precepto que *Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa según la legislación vigente en aquel momento*, está permitiendo que un hecho se considere ilícito penal o administrativo, pero no ambas cosas a la vez. Esta postura es criticada por autores como LUIS ARROYO ZAPATERO quien entiende que con el principio de legalidad quiere mantenerse de una parte el principio democrático en el sentido de que sea el pueblo, a través de las leyes, el que determine los ilícitos punibles (legalidad formal), y de otra la seguridad jurídica (legalidad material), es obvio que aun imponiéndose dos sanciones por los mismos hechos, podría haber un respeto al principio de legalidad siempre que ambas vinieran definidas en normas con rango de ley y descritas con suficiente precisión.

Respecto de los elementos correspondiente a este principio, es de señalarse que son dos los elementos que han de concurrir para que entre la misma en funcionamiento: que haya dos sanciones (bis), y que recaigan sobre el mismo sujeto, por los mismos hechos y con el mismo fundamento (idem). Pasamos a estudiarlos por separado.

¹³⁹ Nieto Martín, Alejandro, Derecho Administrativo Sancionador, España, Editorial Tecnos, 2002, p. 400

¹⁴⁰ Sentencia del Tribunal Supremo Sala 2 24 de marzo de 1971, España

¹⁴¹ Fuentes Bardaji, Joaquín, Op. Cit., Nota 128, p. 313

1. BIS

Lo primero que debemos plantearnos ante la concurrencia de dos consecuencias de un ilícito es si son verdaderamente dos sanciones.

Así, como se estudia en capítulo anterior de esta obra, no son sanciones ni las multas coercitivas, ni las medidas de policía administrativa, ni la responsabilidad civil derivada de la infracción, por lo que su imposición junto a la sanción no supone conculcación del *ne bis in idem*, como resulta, entre muchas otras, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2004 (RJ 2005, 20)

Aunque parezca obvio, tampoco habrá *bis* si no encontramos ante una sola sanción. En este sentido, no hay dos sanciones, sino una sola, cuando por la norma se prevé de modo expreso que por una misma infracción se impongan diversos castigos (multa y retirada licencia, por ejemplo); y ello aunque se establezca que cada uno de esos castigos se impongan por distinta autoridad. Así lo declaró el TC en su Auto 26/2002, de 26 de febrero (RTC 2002, 26 AUTO), al inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad planteada frente al artículo j. A) de la Ley Orgánica 6/1997, de 15 de diciembre, de transferencia de competencias ejecutivas en materia de tráfico y circulación de vehículos a motor a la Comunidad Autónoma de Cataluña, en tanto que establece que en caso de infracciones graves o muy graves, la multa la impone la Generalitat y la retirada de permiso de conducción, en su caso, la Administración Central.

Éste podría ser también el fundamento de la disminución o pérdida del crédito en puntos del conductor, introducida junto a las sanciones graves o muy graves por la Ley 17/2005 (y no, como erróneamente parece querer defender la exposición de motivos de la norma, por una supuesta duplicidad de hechos o diversidad de fundamentos jurídicos). En este sentido, resulta interesane la STS de 16 de mayo de 2002 (RJ 2002, 4464), que si bien se refiere a un supuesto de retirada de permiso producido con la normativa anterior, deja claro que no estamos ante una norma sancionadora., han de ser sanciones en sentido material

Ahora bien, para que haya bis no basta con que nos encontremos ante dos sanciones en sentido propio, es decir con sendas restricciones de derechos que se imponen como consecuencia de una conducta ilícita, y de modo adecuado al mal causado, sino que es preciso algo más.

Así, se plantea la cuestión de si para que la segunda sanción determine la existencia de bis es preciso que suponga un efectivo agravamiento de la situación jurídica del sancionado, es decir, una mayor punición, o basta con su imposición. Al respecto, la STC 177/1999 de 11 de octubre (RTC 1999, 177), atendió a un concepto formal de sanción al considerar que aunque en la segunda sanción (condena penal), se habría procedido a descontar lo ya satisfecho en la primera (administrativa, había un doble reproche afflictivo, y conculcación por tanto del ne bis in idem. Frente a esto la posterior Sentencia 2/2003, cambiará expresamente de criterio, y atenderá a un concepto material de sanción entendiendo que <<al haber sido descontada la multa administrativa y la duración de la privación del carné de conducir, permite concluir que no ha habido una duplicación bis de la sanción constitutiva del exceso punitivo materialmente proscrito por el artículo 25.1 CE. Frente a lo sostenido en la STC 177/1999, de 11 de octubre (RTC 1999, 177) (F. 4), no basta la mera declaración de imposición de la sanción si se procede a su descuento y a evitar todos los efectos negativos anudados a la resolución administrativa sancionadora para considerar vulnerado el derecho fundamental a no padecer más de una sanción por los mismos hechos con el mismo fundamento. En definitiva, hemos de precisar que en este caso no hay ni superposición ni adición efectiva de una nueva sanción y que el derecho reconocido en el artículo 25.1 CE en su vertiente sancionadora de los mismos hechos con el mismo fundamento padecida por el mismo sujeto.

Como antes veíamos es el artículo 133 de la LRJ-PAC el que enuncia este principio al señalar que No podrán sancionarse hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento. Tres son por tanto las identidades que deben concurrir para que podamos hablar de vulneración del ne bis in idem en un caso

concreto: de sujeto, de hecho y de fundamento. Pasamos a analizar cada una de ellas, haciendo alusión por último a la cuestión de la apreciación de las mismas por el Tribunal Constitucional, y al asunto del ámbito territorial del principio.

En relación con el *Idem*, respecto del Sujeto: el problema de las sanciones a personas jurídicas

Para ello es conveniente analizar el siguiente planteamiento, la identidad de sujeto es algo que no plantea especiales problemas cuando las posibles sanciones concurrentes provienen de una misma autoridad sancionadora. Sin embargo, sí que puede determinarlos cuando la concurrencia es de sanción administrativa y pena, y ello como consecuencia de la distinta consideración que el elemento subjetivo se hace en ambos órdenes.

Como de un modo detenido se estudia dentro del epígrafe destinado al principio de responsabilidad, mientras en el orden penal la vieja regla del *societas delinquere non potest*, determina que en los casos en que se cometa un delito a través de una persona jurídica sea a los administradores (de derecho o de hecho) a los que se les imponga la pena en virtud del artículo 31.1 Código Penal que establece que “El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurra en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.”¹⁴²

sin perjuicio de que desde la introducción por la LO 15/2003 del apartado 2 del citado art. 31(1) se impongan también solidariamente las multas a las personas jurídicas), en el ámbito administrativo sancionador las sanciones se imponen a la

¹⁴² Artículo 31.1. del Código Penal, España

persona jurídica si es ésta la que ha incumplido el mandato contenido en la norma infringida (ex. Art. 130.1 LRJ-PAC)¹⁴³

Ante esto, puede ocurrir por ejemplo que por los mismos hechos y en base a idéntico fundamento se condene en vía criminal al administrador de una sociedad, y se sancione ulteriormente en vía administrativa a la sociedad. ¿Habría identidad de sujeto? ¿Podría alegarse conculcación del non bis in idem? La jurisprudencia no es muy clara al respecto, en tanto que no hay ningún caso en que haya sido este elemento la *ratio decidendi* de un asunto.

Ahora bien en la doctrina Constitucional, se puede afirmar que la línea mayoritaria ha sido la de considerara que no hay identidad subjetiva en estos casos, permitiéndose por tanto la duplicidad sancionadora. Éste es el supuesto por ejemplo del Auto del Tribunal Constitucional 355/1991, de 25 de noviembre (RTC 1991, 355 AUTO)) o del posterior Auto 357/2003, de 10 de noviembre (RTC 2003, 357 AUTO). Este último tiene especial importancia. Así, y a pesar de inadmitir el recurso de amparo por considerar que no se puso en oportuno conocimiento de la autoridad sancionadora la existencia del proceso penal, y aun quedando claro que estábamos ante los mismos hechos (no proporcionar a los trabajadores la oportuna vestimenta), e idéntico fundamento jurídico (en tanto que se trataba por un lado de un delito contra la salud de los trabajadores, y de otro de una infracción en materia de seguridad e higiene en el trabajo), afirma el asunto que incluso examinado el fondo de la vulneración denunciada, tampoco es posible apreciar la triple identidad requerida, de sujetos, hechos y fundamentos, que se erigen en presupuestos de la interdicción constitucional de incurrir en bis in idem al no darse la identidad subjetiva exigida como presupuesto para la vulneración denunciada cuando en uno de los procesos se sanciona a la persona jurídica empresario y en el otro se sanciona penalmente al representante leal de la misma>>. La misma doctrina es aplicada por el TS, por ejemplo en la STS de 12 de julio de 2001 (RJ 2001, 6075).

¹⁴³ Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, España

C) Supuestos en que se reconoce esta posibilidad de modo expreso en las normas

Existen supuestos en que se reconoce esta posibilidad de modo expreso en las normas, hay determinados casos en que es la propia norma administrativo la que prevé que por los mismos hechos se sancione tanto a la sociedad como a sus administradores. Esto ocurre por ejemplo, con el artículo 12 de la LDIEC, el artículo 10.3 de la LDC, o el artículo 95.1 de la LMV. Como no podía ser de otro modo viendo la anterior doctrina, la jurisprudencia niega con rotundidad que en estos casos haya vulneración del non bis in idem (cfr. STS de 11 de febrero de 2004 [RJ 2004, 1086]), que en relación a sendas sanciones impuestas a un fondo de inversión y su director general afirma que: << En cualquier caso, es evidente que en ningún caso habrá vulneración del principio alegado, que implica que se sancione dos veces por los mismos hechos a una misma persona (física o jurídica) esto es, que concurra la denominada identidad subjetiva requerida por el alegado art. 133 de la Ley 30/1992-, por el hecho de que se haya sancionado asimismo por los mismos hechos a otra persona física o entidad jurídica.

En cuanto a la identidad fáctica, no son los hechos en sí mismos los que habremos de estudiar, sino que, como señala la STC 2/1981, de 30 de enero (RTC 1981, 2), <<para la individualización de esos hechos es preciso tener en cuenta criterios de valoración jurídica>>. Pone como ejemplo García torres, (18) el caso de la STC 98/1989, de 1 de junio (RTC 1989, 98), en que absolviéndose a un juez de un delito de prevaricación, se confirmó luego una sanción por falta muy grave de intromisión en la aplicación o interpretación de las leyes dirigiendo órdenes y presiones, entendiéndose el TC que no hubo vulneración del bis in idem. A juicio del Juez de la Constitución no había identidad de fundamento entre las sanciones, pero como muy bien expone el insigne Abogado del Estado, la sentencia acertando en el fondo, erró en la motivación en tanto que el fundamento de ambos ilícitos, el bien jurídico protegido, es el mismo; la Administración de Justicia. Así, lo distinto entre ambas sanciones son los hechos porque con la misma descripción fáctica no hubo resolución injusta a sabiendas, pero sí intromisión con presiones.

Con todo, esta afirmación ha de matizarse en el sentido de que habrá coincidencia total tanto cuando sean exactamente los mismos los hechos considerados en una y otra norma como cuando el supuesto de hecho de una de las normas contenga la descripción de los hechos de la otra y algún elemento adicional. Esto es, por ejemplo, lo que ocurre en la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero (RTC 2003, 2), en la que como posteriormente veremos se planteó la concurrencia entre una infracción administrativa por superar la tasa de alcohol permitida para la conducción de vehículos a motor, con un delito contra la seguridad del tráfico del artículo 379 CP que exige que el alcohol consumido influya en la conducción. Ante esto, y aun reconociendo la sentencia que existen diferencias entre ambas infracciones, afirma que ambas infracciones, administrativa y penal, comparten un elemento nuclear común, -conducir un vehículo de motor habiendo ingerido alcohol, superando las tasas reglamentariamente determinadas-, de modo que al imponerse ambas sanciones de forma cumulativa, dicho elemento resulta doblemente sancionado

Finalmente, y en cuando al fundamento respecto de la diversidad de bienes jurídicos protegidos, para que no haya vulneración del principio, no basta con que las diferentes sanciones o penas se hayan impuesto en base a distintas las normas sancionadoras, sino que será preciso que sean diversos los bienes jurídicos protegidos. Así, como afirma STC 234/1991, de 10 de de diciembre (RTC 1991,234), No basta simplemente con la dualidad de normas para entender justificada la imposición de una doble sanción al mismo sujeto por los mismos hechos, pues si así fuera el principio non bis in idem no tendría más alcance que el que el legislador (buen su caso el Gobierno, como titular de la potestad reglamentaria) quisieran darle. Para que la dualidad de sanciones sea constitucionalmente admisible es necesario, además, que la normativa que la impone pueda justificarse por que contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que la primera sanción intentar salvaguardar o, si se quiere, desde la perspectiva de la relación jurídica diferente entre sancionador y sancionado

Partiendo de lo anterior añade Nieto Martín, que para que la protección de un nuevo interés justifique una duplicidad sancionadora se requiere que la norma se preocupe de incluir en el tipo las matizaciones propias del interés que se trata de proteger, poniendo como ejemplo que aunque la legislación de aguas y la de sanidad puedan sancionar una misma conducta (vertidos) por distintos motivos (protección del medio ambiente de un lado y de la salud pública de otro), es necesario que en los correspondientes tipos se introduzcan estas matizaciones.

En relación con esta entidad, ha de tenerse en cuenta que al igual que ocurre con los hechos, también habrá identidad de fundamento si una de las normas protege lo mismo que la otra y algo más, tal y como expresa la reiterada Sentencia 2/2003, de 16 de enero (RTC 2003, 2), en el caso antes referido al señalar que se trata de un caso en el que el delito absorbe el total contenido de ilicitud de la infracción administrativa, pues el delito añade a dicho elemento común el riesgo y para los bienes jurídicos vida e integridad física, inherente a la conducción realizada por una persona con sus facultades psico-físicas disminuidas, debido a la efectiva influencia del alcohol ingerido.

Existe renuencia jurisprudencial a aceptar la identidad de los fundamentos jurídicos en cualquier caso, lo cierto es que la identidad de fundamento es la más difusa de las tres, lo que determina que no haya un criterio claro y facilita que se desestimen muchas presuntas vulneraciones del non bis in idem con el argumento de ser distinto el fundamento de los dos castigos concurrentes. Un caso claro de esto lo tenemos en el Auto del TC 278/2003, de 25 de julio (RTC 2003,278 AUTO), que en un supuesto muy similar al de la STC 2/2003 inadmite una demanda de amparo frente a una sanción administrativa de tráfico posterior a un delito contra la seguridad del tráfico, argumentando que, El expediente administrativo que se siguió contra el demandante se sustanció su comportamiento de “conducir de modo temerario, haciéndolo de formar zigzagueante, ocupando alternativamente en ambos Carriles de circulación y estando a punto de impactar con otros vehículos que trataban de adelantarlos” (art. 3 del Reglamento General de

circulación), mientras que el proceso penal se siguió por “ conducir b y ajo la influencia de bebidas alcohólicas” (artículo 389 del Código Penal); otra cosa sería sí en la jurisdicción penal se hubiera seguido un proceso en el que los hechos se hubieran subsumido en el artículo 381 del Código Penal, esto es, “conducir vehículo a motor con temeridad manifiesta” y poner “en concreto peligro la vida o la integridad de las personas”, en cuyo caso sería evidente la identidad dich. Argumento no demasiado sólido si tenemos en cuenta que el bien jurídico protegido es el mismo (seguridad en el tráfico), y que su extensión al ámbito penal supondría la posibilidad de penar unos mismos hechos por el artículo 379 CP y por el 381 CP, siendo que se suele considerar la existencia de concurso de leyes entre estos dos preceptos (cfr. SAP Cantabria 2063/2004, de 22 de julio [JUR 2004, 207532], o SAP Ávila 83/2004, de 20 de abril [JUR 2004, 191416]).

La falta de identidad de fundamento ha servido también para que nuestros tribunales (STS de 29 de noviembre de 2004 [RJ 2004 8115]), hayan proclamado de modo sistemático que no conculca el non bis in idem la sanción de expulsión de un extranjero condenado por delito doloso a pena privativa de libertad superior a un año que se recoge hoy en el artículo 57.2 de la LO 4/2002, de 11 de enero , de derechos y libertades de los Extranjeros en España y de su Integración Social, porque, como afirmaría el TC en su Auto 331/1997, de 3 de octubre (RTC 1997, 331 AUTO), <<la pena de prisión se impone en el marco de la política criminal del Estado mientras que la expulsión del territorio nacional se acuerda en el marco de la política de extranjería, que son dos ámbitos que atienden a intereses públicos netamente diferentes

2. En el Derecho Argentino

La Constitución nacional no previó originalmente y de manera expresa la garantía del Non Bis In Ídem aunque con arreglo al artículo 33 se le ha reconocido como una no enunciada, que surge del sistema republicano y del estado democrático de derecho.

Es importante destacar que a partir de la reforma constitucional de 1994, con la incorporación a la Constitución de diversos instrumentos internacionales con jerarquía constitucional (Artículo 75, inciso 22), entre los que se encuentra la Convención Americana sobre Derechos Humanos (pacto de San José de Costa Rica) en su artículo 8 inciso 4 enuncia: “ El inculpado absuelto por sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos” ¹⁴⁴. Con lo cual esta garantía ha sido reconocida con carácter constitucional.

La aplicación del Principio non bis in ídem en el Derecho argentino, por ejemplo para el delito de contrabando se establece de la siguiente forma, “solo cuando el contrabando se comete en zona fiscal, es decir, sometida a la jurisdicción de algún aduana, el Administrador respectivo es quien instruye el sumario, aprecia y juzga el hecho, dicta la resolución administrativa y pasa luego los autos al juez federal competente para que conozca del delito; pero si el contrabando se realiza fuera de la jurisdicción territorial de algún aduana, es el juez federal quien examine y conoce, con exclusividad, de todo lo concerniente a su investigación y sanciones correspondientes y sólo solicita la intervención de la aduana para los efectos puramente administrativos referentes a la liquidación de derechos, su cobro, depósito de los efectos con que delinquirió.” ¹⁴⁵

3. En el Derecho Colombiano

En el artículo 29 de la Constitución de Colombia se establece que se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas y el “ non bis in ídem” el derecho fundamental a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho, pretende asegurar que los conflictos sociales que involucran consecuencias de tipo sancionador no se prolonguen de manera indefinida además de evitar que un mismo asunto obtenga más de una respuesta de diferentes autoridades judiciales.

¹⁴⁴ Convención Americana sobre Derechos Humanos

¹⁴⁵ Pessagno, Hernán Abel, Derecho Penal impositivo y procedimiento para su aplicación, Argentina, 1946, p. 118.

Asimismo, ha sostenido la Corte Constitucional que la existencia de un proceso o sanción de naturaleza penal no implica el desconocimiento del principio non bis in idem cuando se persigue castigar la misma conducta pero por violación de un régimen distinto, tal como sucede cuando un funcionario estatal roba dineros públicos y es responsable tanto penal como fiscal y disciplinariamente.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La figura del delito de defraudación fiscal y sus equiparables establecidos en los artículos 108 y 109 del código fiscal de la federación resulta de suma importancia, puesto que consideramos que son los delitos fiscales de mayor importancia por su trascendencia e impacto económico y social, partiendo de la premisa fundamental de que el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe traer consigo, como consecuencia la aplicación de una sanción, cuando la conducta que despliegue el sujeto activo se encuadre en la hipótesis normativa prevista y sancionada en los dispositivos legales del citado código tributario.

SEGUNDA. Lo expuesto nos permite establecer el desarrollo histórico-legislativo que se debe seguir para un determinado tópico; en este caso, el delito de defraudación fiscal, debe hacerse en base a las necesidades sociales; en algunos casos, la legislación no ha asumido su importante función como regulador de las actividades financieras a fin de conseguir el bienestar de la población, sino más bien, se ha convertido en un obstáculo, por no corresponder a las exigencias de la realidad presente y futura en virtud de sus acelerados cambios, lo que provoca una falta de certeza y seguridad jurídica, principios fundamentales de derecho.

TERCERA. Cuando la legislación fiscal es excesivamente reformada, como es el caso de nuestro país, se cae en el desequilibrio entre lo que debe ser la presión fiscal y el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes; sobre todo si dichos cambios no obedecen a un estudio técnicamente elaborado de acuerdo a problemas reales; en este sentido, y en un mundo caracterizado por la multiplicidad de leyes, la oposición de disposiciones y la falta de claridad en los preceptos, no es de sorprender que el contribuyente abandone formas de evasión que hoy se consideran primitivas, para desarrollar procedimientos mucho más complejos.

CUARTA. Cobra singular importancia el aspecto punitivo correspondiente a las Infracciones Penales y las Infracciones Administrativas, en virtud de la importancia, por la frecuencia y la gravedad de las conductas desplegadas por los contribuyentes respecto del incumplimiento a sus deberes cívicos más elementales como la obligación Constitucional que se tiene de contribuir para el gasto público.

QUINTA. El estudio correspondiente presenta una doble complejidad, por un lado las Normas Fiscales, que constituyen la materia del bien jurídico a tutelar, el Sistema Tributario; y por otra parte, las Normas Penales, las de carácter general, aplicables a cualquier delito en materia Tributaria.

SEXTA. En este sentido los actos coercitivos establecidos por el Derecho como reacciones contra una determinada conducta humana reciben el nombre de sanciones. Las sanciones principales del Derecho nacional moderno son el castigo y la ejecución. Consisten en la privación forzosa de la vida, la libertad, el bienestar económico y otros bienes.

SÉPTIMA. La conducta, que constituye la condición o supuesto para la sanción, recibe el nombre de ilegal o delictuosa, en este sentido adviértase que ambas, la condición y la sanción, están determinadas por el Derecho. Las infracciones penales y las infracciones administrativas están jurídicamente prohibidas, la conducta contraria jurídicamente ordenada o, lo que significa lo mismo, constituye de una obligación jurídica. El Derecho establecido en las disposiciones legales y administrativas establece que si un hombre en su carácter de contribuyente despliega una conducta contraria a la norma comete una infracción penal o administrativa y debe ser sancionado. En consecuencia la trasgresión a la norma es una condición para la sanción;

OCTAVA. Si el contribuyente quien se encuentra obligado a contribuir para el gasto público en término de la obligación constitucional establecida en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna no cumple adecuadamente con sus

obligaciones fiscales y administrativas en franca violación a las normas legales que establecen dicha obligaciones y como consecuencia de ello el Estado se ve limitado para cumplir con su responsabilidad de velar por los intereses de la sociedad es que será sancionado con base en una norma expedida por el poder legislativo donde se contenga la hipótesis normativa cuyo cumplimiento se le demanda y la sanción a que se hace acreedor la cual puede ser tanto de carácter pecuniario o bien también como privativa de la libertad.

NOVENA. La afirmación contenida en la norma de que el contribuyente está jurídicamente obligado a conducirse en determinada forma, no significa otra cosa que, en caso de la conducta contraria, deberá imponérsele una sanción como una reacción contra esa conducta.

DÉCIMA. Al establecerse entre otros aspectos las diferencias entre las Infracciones Fiscales Administrativas e Infracciones Fiscales Penales, el cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones fiscales, la Constitucionalidad de la potestad sancionadora de la Administración Pública entre otras, aspectos que resultan trascendentales derivados de los graves perjuicios que ocasionan a las economías la falta del cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias, situación que se traduce en el hecho de que el Estado se vea limitado para cumplir cabalmente con la responsabilidad que le asiste de velar por el interés general, este sentido el Poder Legislativo a legislado en esta materia creando instrumentos Jurídicos que le permitan a dicho Estado buscar la protección jurídica para los bienes jurídicos del fisco, tanto en el ámbito del derecho administrativo, como en el penal, protegiendo así los intereses del erario público, por ello el ordenamiento jurídico ha previsto dos tipos de sanciones para reprimir las infracciones fiscales: las penales y las administrativas.

DÉCIMO PRIMERA. Uno de los grandes problemas de la ciencia jurídico penal consiste en la dificultad para determinar con precisión cuándo se debe imponer la sanción penal y cuándo la administrativa, para ello, es necesario analizar las

diferencias y límites que se pueden establecer entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

DÉCIMO SEGUNDO. Es de destacarse que tanto el derecho penal como el administrativo contemplan sanciones a las que recurre para reprimir las infracciones tributarias, se puede decir que, con ambos tipos de sanciones que son realmente penas, se persigue la única finalidad de que el estado obtenga oportunamente sus ingresos por concepto de contribuciones, con este fin, induce a los ciudadanos a cumplir sus obligaciones fiscales puntualmente bajo la amenaza de imposición de sanciones.

DÉCIMO TERCERO. En el supuesto del incumplimiento por parte del ciudadano de las obligaciones tanto formales como sustantivas, nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta al poder ejecutivo a través de la administración pública otorgándole la potestad sancionadora de aplicar penas, que utiliza en su función recaudadora para proteger los intereses del Estado.

DÉCIMO CUARTA. Es de concluirse que la prescripción opera por el simple transcurso del tiempo, pero exige en el caso concreto, sea declarada por la autoridad Judicial, pues es ante ella, donde el inculcado, o bien el condenado, harán valer la extinción, sea de la acción, o de la pena impuesta, es por ello que algunos autores plantean que la prescripción penal es una institución que corresponde a la materia procesal, sin embargo otros juristas opinan que la prescripción es asunto que compete a la materia penal o sustantiva, ya que es una forma de extinguir penas o medidas de seguridad.

DÉCIMO QUINTA. En relación a la prescripción de la acción penal en delitos de querrela previstos en el código fiscal de la federación, debe atenderse al principio de especialidad de la norma, para resolver sobre la misma, en este sentido el artículo 6 del Código Penal Federal establece que cuando, una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

DÉCIMO SEXTA. El caso de la prescripción de la acción penal en los delitos de querrela, está se encuentra regulada simultáneamente por los artículos 107 del código penal federal y 100 del código fiscal de la federación, puestos que ambos establecen que los delitos perseguibles por querrela son prescriptibles en un plazo determinado contado a partir de que se tenga conocimiento del hecho delictuoso y en otro del plazo si se ignoraba aquel, debiendo operar el plazo establecido en el código fiscal de la federación por ser la ley especial de conformidad con lo previsto en el artículo 6 del código penal federal.

DÉCIMO SÉPTIMA. De igual forma resulta de suma importancia destacar que del análisis realizado a la legislación normativa se desprende que tanto en México, Argentina, España y Colombia no se establece la figura de la Suspensión de la Prescripción de la acción penal del delito fiscal

DÉCIMO OCTAVA. La figura de la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales , en ese sentido la prescripción es una institución que heredamos del derecho romano, e inicialmente se refería a la llamada prescripción positiva o adquisitiva como la forma de adquirir el dominio de un bien por la posesión o detentación en forma interrumpida en concepto de dueño, pacífica continua y pública por determinado lapso de tiempo señalado por la ley, posteriormente esta se extendió a la llamada negativa o extintiva, o sea, la pérdida del derecho del acreedor, por no ejercitar el derecho a su favor, de reclamar el cumplimiento de la obligación, al deudor, este trabajo de investigación lo abordaremos desde la perspectiva ubicada en la prescripción negativa, en particular en la prescripción del ejercicio de la acción penal y en la prescripción de la sanción penal, en materia fiscal federal.

DÉCIMO NOVENA. La prescripción es un medio de extinguir la pretensión punitiva o la sanción penal, por el simple transcurso del tiempo, esta presupone la inactividad en la fase procedimental sin que el posible inculpado quede a disposición del juez para decidir su situación jurídica, en tanto que la prescripción

de la pena exige que exista una sentencia ejecutoriada y la misma no se cumpla o se interrumpa su cumplimiento por el que la ley señale, operando así la extinción de la pena.

VIGÉSIMA. Resulta de suma importancia destacar que la justificación de la figura de la prescripción penal se encuentra en argumentos utilitarios y de justicia, en el sentido de no dejar en forma indefinida la posibilidad de que la comisión de un ilícito penal sea objeto de persecución o de que la sentencia ejecutoriada quede también a merced de obtener su cumplimiento en cualquier tiempo, en materia penal esta figura constituye un beneficio para el delincuente, el que, por sí o por medio de su legítimo representante, puede reclamarlo como un derecho.

VIGÉSIMO PRIMERA. En relación con la figura del principio non bis in ídem, en ese sentido resulta de suma importancia los límites a que se debe someter el Estado cuando echa mano del ius puniendi para la persecución de los infractores fiscales, en razón de que una persona no puede ser juzgada dos veces por los mismos hechos que se consideran en el ámbito administrativo como infracciones y en ámbito penal como conductas delictuosas, a fin de evitar que quede pendiente una amenaza permanente sobre el que ha sido sometido a ambos procesos; de ahí que cobra singular importancia en esta materia dicho principio.

VIGÉSIMO SEGUNDA. No resulta novedoso expresar que las relaciones entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador han resultado siempre conflictivas, aunque en algunas ocasiones se les haya querido negar tal carácter apelando a la diversidad de naturaleza o finalidad de las infracciones y/o sanciones establecidas en uno y otro orden sancionador, esto ocurre, sobre todo, en aquellas materias donde, con la finalidad de reforzar su protección jurídica o de ejercer un mayor control social, coexisten infracciones penales y administrativas que, en muchos casos, se superponen al contemplar como sancionables conductas idénticas o cuasi idénticas cuyo deslinde práctico y dogmático no encuentran solución alguna, produciendo la desesperación de los

juristas y dando en consecuencia la imagen del desorden legal y de descoordinación entre diversos ordenamientos jurídicos.

VIGÉSIMO TERCERA. Esos problemas de la doble sanción no serían tales si sólo existiera un único tipo sancionador penal o bien administrativo, pero hay incapacidad de racionalizar el ordenamiento represor estatal para eliminar esas duplicidades, que hacen que un mismo hecho se encuentre conminado en ocasiones con varias sanciones, en consecuencia el legislador, lejos de solucionar el problema y racionalizar el ordenamiento evitando tal superposición de sanciones que es lo que ha de evitar, lo traslada a los tribunales y a la propia administración para que sean éstos quienes lo solventen.

VIGÉSIMO CUARTA. Es de considerarse que para evitar la violación del artículo 23 Constitucional y del principio esencial del orden jurídico, denominado non bis in idem, que consagran dicho precepto constitucional, en estricto derecho tendría que suprimirse la dualidad de procedimientos (penal y administrativo) a los que hemos hecho alusión, para lo cual sería necesario que se optará 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 se consideran verdaderamente graves y lesivas para los intereses de la sociedad, declarar perdidas fiscales inexistentes, usar documentos falsos, omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas, el contrabando, manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no corresponden, y tipificando sólo como infracciones administrativas, los que no responden en la realidad social a esas exigencias

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO, Miguel y LÓPEZ BETANCOURT, Raúl Eduardo, Delitos especiales, México, Editorial Porrúa, 2005
- - -, Teoría general del Derecho Administrativo, México, Editorial Porrúa, 1997
- ARELLANO GARCÍA, Carlos, El juicio de amparo, México, Editorial Porrúa, 1982
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Editorial Themis, 2008
- AYALA GÓMEZ, I., El Delito de defraudación tributaria, España, Civitas, 1998
- B. J. Julio, Derecho procesal penal argentino, 4ª Edición, Argentina, Editorial Hammurabi, 1989
- BARRENA ALCARAZ, Adriana E. et al. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1994
- BECCARIA, CESARE, De los delitos y de las penas, Colombia, Themis, 2006
- BERDUGO, Ignacio y FERRÉ, Iván Carlos, Estimación indirecta y delito fiscal, España, en Anuario de Derecho penal y ciencias penales, Septiembre – Diciembre de 1990, tomo XLIII, fascículo III
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las garantías individuales, 22ª Edición, México, Editorial Porrúa, 1989
- CABANELLAS, Guillermo, Repertorio jurídico de principios generales del Derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos, 4ª Edición ampliada

por CABALLENAS , Ana María, Argentina, Heliasta, 1982

CALVO NICOLAU, Enrique, Comentarios a la reforma fiscal de 1996

CARNELUTT, Francesco, Sistema di diritto processuale civile

CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, Derecho penal mexicano, 15ª. Edición, México,
Editorial Porrúa, 1986

CASTILLO BARRANTES, I. Enrique, Ensayos sobre la nueva legislación procesal
penal, 2ª. Edición Costa Rica, Colegio de abogados, 1977

CHECA GONZÁLEZ, C., Ley de medidas para la prevención del Fraude fiscal,
España, Thomson Arazandi, 2009

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, Derecho Financiero, México, Editorial
McGraw Hill, 1998

CLARIO OLESO A. Jorge, Trata de Derecho procesal penal, 3ª Edición, Argentina,
1975

CÓDIGO DE DEFENSA SOCIAL, 2ª. Edición, México, Editorial Porrúa, 1989

CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES PARA EL DISTRITO FEDERAL, 3ª.
Edición, México, Ediciones Andrade, 1990

CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES, 4ª. Edición, México,
Delma, 1982

CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, 2ª. Edición, México,
Ediciones Andrade, 1990

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

CÓDIGO PENAL, 6ª. Edición, México, Ediciones Andrade, 1993

CÓDIGO PENAL COLOMBIANO

CÓDIGO PENAL, ESPAÑA

CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL Y TERRITORIOS FEDERALES,

3ª. Edición, México, Ediciones Andrade, 1990

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA, Colombia, Presidencial de la

República, 1991

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXCANOS, 5ª.

Edición, México, Delma. 1990

CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS

COLÍN SÁNCHEZ, GUILLERMO, Derecho mexicano de procedimientos penales,

13ª. Edición, México, Editorial Porrúa, 1997

DERECHO FINANCIERO, México, Editorial Porrúa, 2001

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Elementos de Derecho

administrativo, primer curso, México, LIMUSA Noriega Editores

- - -, Elementos de Derecho administrativo, segundo curso, México,

LIMUSA Noriega Editores

- - -. Principios de Derecho tributario, México, Editorial LIMUSA, 1999

DÍAZ SIERIO, Horacio D., Procedimiento tributario, Argentina, Ediciones Macchi,

1997

ESTATUTO JURÍDICO COLOMBIANO

FALCON Y TELLA, RAMÓN, La prescripción en materia tributaria, España,
Gráficas Muriel, 1992

FERNÁNDEZ MARTÍNEZZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, México, Editorial
McGraw Hill, 1998

FIGUEROA, ALFONSO Enrique, Instituciones de Derecho procesal Civil, México,
Harla, 2002, Biblioteca clásicos del Derecho, volumen 5

FLORIS MARGADANT, Guillermo, El Derecho romano privado, 19ª Edición,
México, Editorial Esfinge, 1993

- - -, Introducción a la historia del derecho mexicano, 3ª Edición, México,
Editorial Esfinge, 1970

FUENTES BARDAJI, Joaquín, Manual de Derecho administrativo sancionador,
España, Editorial Arazandí, 2005

GARCÍA DOMÍGUEZ, Miguel Ángel, Teoría de la infracción fiscal

GARCÍA MAYÍNEZ, Eduardo, Introducción al estudio del Derecho, México, Editorial
Porrúa

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y ADATO DE IBARRA, Victoria, Prontuario del proceso
penal mexicano, México, Editorial Porrúa, 1982

GARRIDO FALLA, Fernando, Los medios de la policía y la teoría de las sanciones
administrativas, España, Revista de Administración pública, Enero – Abril

de 1959

GARZA, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero mexicano, 27ª. Edición, México, Editorial Porrúa, 2006

GARZA, SERVANDO I. Las garantías constitucionales en el Derecho tributario mexicano, México, Editoria Cultura T. G. S. A. 1949

GÓMEZ COLMER, Juan Luis, El proceso penal alemán introducción y normas básicas, 5ª. Edición, Boh Casa Editorial, 1992

GONZÁLEZ BUSTAMANTE, José Juan, Derecho procesal penal, 5ª. Edición, México, Editorial Porrúa, 1976.

GONZÁLEZ SALAS CAMPOS, Raúl, Los delitos Fiscales, México, Editorial Pérez Nieto, 1995

HERNÁNDEZ ESPARZA, Abón, El delito de defraudación fiscal, México, Editorial Botas, 1962

IBAÑEZ GUZMÁN, Augusto J. La cosa juzgada y el non bis in ídem en el sistema penal, Colombia, Ediciones jurídicas Gustavo Ibáñez

JELLINEK, Georg, La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, traducción Adolfo posada, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Serie estudios jurídicos número 12, 2000

JIMÉNEZ DE ASUA, La Ley y el delito, México, Editorial Hermes, 1986

KAYE, Dionisio J. y KAYE TRUEBA, Christian, Nuevo Derecho Procesal fiscal y administrativo, México, Editorial Themis, 2007

LEOME, Giovanni, Tratado de Derecho procesal penal, Edición 2, Argentina,
Ediciones Europa América, 1963, Tomo II

LEÓN VILLALBA, Francisco Javier, Acumulación de sanciones penales y
administrativas sentido y alcance del principio non bis in ídem, España,
Bosch, 1998

LEY 24, 769 DE LA REPÚBLICA DE ARGENTINA, sancionada el 19 de Diciembre
de 1996 sobre el régimen penal tributario

LEY 30/1992, de 26 de Noviembre DE RÉGIMEN JURPIDICO DE LAS
ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO COMÚN, España

LEY ADUANERA

LEY DEL ORDEN PUBLICO del 30 de Julio de 1959 o LEY DE CONTRABANDO
del 16 de Julio de 1964, España

LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, 3ª. Edición,
México, Ediciones Andrade, 1988

LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, España

LOMELÍ CEREZO, Margarita, Derecho fiscal represivo, México, Editorial Porrúa,
1997

- - -, Derecho fiscal represivo, México, Editorial Porrúa, 1998

- - -, Derecho fiscal represivo, México, Editorial Porrúa, 2002

LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo y PORTE PETIT MORENO, Luis, El delito de

- fraude, México, Editorial Porrúa, 1996
- LOS DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO, 4ª Edición, México, Editorial Manuel Porrúa, 1989
- MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho fiscal, México, Editorial McGrawHill, 1996
- MAGGIORE, GIUSEPPE, Derecho penal, Colombia, Themis, 2000
- MAIBER, B. J. Inadmisibilidad de la persecución penal múltiple non bis in ídem, 1986, Doctrina penal no. 35
- MALJAR, Daniel E., El Derecho administrativo sancionador, Argentina, Ad hoc, 2004
- MANZINI, Vincenzo, Tratado Derecho Procesal penal, 5ª. Edición, Argentina, Ediciones Europa América, 1951, Tomo I
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, introducción al estudio del Derecho tributario mexicano, 3ª. Edición, México, Editorial Esfinge, 1970
- - -, Introducción al Estudio del Derecho tributario mexicano, México, Editorial Porrúa, 1999
- - -, Ley de justicia fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación 1938
- MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola, La prescripción del crédito tributario, España, Marcial Pons, 1994
- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Derecho administrativo 3 y 4 cursos, México, Editorial Oxford, 2000

MENDOZA BREMAUNTZ, Emma, Derecho Penitenciario, México, Editorial servicios litográficos Ultrasol, 1999

MORALES, Rosana, La prescripción tributaria, Ecuador, Corporación Editora Nacional, 2003

NIETO GARCÍA, Alejandro, Derecho administrativo sancionador, 2ª. Edición ampliada, España, Tecnos, 2000

NIETO MARTÍN, Alejandro, Derecho administrativo sancionador, España, Editorial Tecnos, 2002

NUEVO CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES, Colombia, Presidencia de la República, 1991

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, El delito de defraudación fiscal, México, Editorial Porrúa, 2004

OSORIO Y NIETO, César A., La averiguación previa, México, Editorial Porrúa, 1992

PACTO INTERNACIONA DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS, hecho en Nueva York el 19 de Diciembre de 1996

PESSAGNO, Hernán Abel, Derecho penal impositivo y procedimiento para su aplicación, Argentina, 1946

PIERCE ZAMORA, Jesús, Garantía y proceso penal 6ª. Edición, México, Editorial Porrúa, 1992

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, El principio non bis in ídem en el ámbito tributario

(aspectos sustantivos y procedimentales), España, monografías jurídicas

Marcial Pons, 2000

REAL DECRETO 1398/1993, de 4 de Agosto, Artículo 7 del REGLAMENTO DEL
PROCEDIMIENTO PARA EL EJERCICIO DE LA POTESTAD SANCIONADORA,
ESPAÑA

RIVERA SILVA, Manuel, El procedimiento penal, 21ª. Edición México, Editorial
Harla, 1999

SANCHÉZ LEÓN, Gregorio, Derecho fiscal mexicano, México, Cárdenas editor y
distribuidor

SEMINARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, tesis aisladas, materia
constitucional, quinta época, instancia: peno tomo XII, tesis: p. 312

SEMINARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, tesis aisladas, materia: penal,
séptima época, instancia: sala auxiliar, tomo 56

SENTNCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 154/1990 del 15 de Octubre,
España, Repertorio Arazandi del Tribunal Constitucional, España

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 177/1999 de 11 de Octubre, del
Repertorio Arazandi del Tribual Constitucional, España

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, Sala 2, 24 de Marzo de 1971, España

SILVA, Jorge Alberto, Derecho procesal penal, 2ª. Edición, México, Editorial Harla,
1990

SAID RAMÍREZ, José Alberto, Procedimientos en materia fiscal y administrativa,

módulos I, II y III, México, Tribunal fiscal de la Federación y Editorial Porrúa, 1997

TORRES TOVARES, Julio César, CAMARGO GONZÁLEZ, Ismael y ESQUIVEL

LEYVA, Manuel de Jesús, El principio non bis in idem, México, Flores Editor y Distribuidos, 2013

URAMPILLETA, Diego prescripción de las salidas no documentadas y régimen sancionador ante su configuración

VELA TREVÑO, Sergio, La prescripción en materia penal, México, Editorial Trillas, 1983

VILLEGAS, Héctor, Curso de finanzas, Derecho Financiero y tributario, Argentina, Editorial de Palma, 1994

ZAFFARONI, Eugenio Raúl, Manual de Derecho penal, Argentina, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1985