PRINCIPIOS DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Por: Dr. Ramón Reyes Vera

*El juez era más un abogado del fisco que un indiferente indagador de la verdad, un agente del erario fiscal, más que protector y ministro de las leyes**

1. El estudio del Derecho Penal Tributario se inscribe dentro del marco del Derecho Penal Administrativo y del Derecho Penal Económico. Su contenido es de Derecho Político, por su forma es una creación del ente público, que constituye una sobre protección a los intereses de la fracción gobernante de la clase burguesa.

Se crea la ilusión de proteger los intereses del ente público, por medio de la represión, cuando están protegiendo los intereses de la fracción gobernante.¹ La persecución de los delitos tributarios es tan antigua como el derecho y el Estado, así lo explica E. Gibbon:² “Se alivia el quebranto del deudor insolvente del Estado con un edicto de Constantino, que vedando el tormento y los azotes, señala una cárcel espaciosa y ventilada para su encierro.”

En el *Digesto* de Justiniano, en la Parte Sexta, Libro 39, Tít. 4, se hace referencia “sobre los publicanos, los tributos vectigales y las confiscaciones”, y en la Parte Séptima, Libro 49, Tít. 14 “sobre los derechos del fisco”.³

* BECCARIA, C.: *De los delitos y las penas*; cap. 17.

¹ PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*; Instit. de Est. Fiscales, Madrid, s. f., p. 25.

² *Historia de la decadencia y ruina del Imperio Romano*; ed. Hispamérica, Argentina, p. 126.

³ Ed. Arazandi, Pamplona, 1968, tomo III, pp 178-182 y 766.

En la exposición de motivos del Título Sexto "De los delitos fiscales" del Código Fiscal de la Federación, de 1936, el Titular del Poder Ejecutivo afirmó: "En tanto que los delitos fiscales poseen características que los separan del resto de los delitos ordinarios, se hizo necesario un capítulo de disposiciones generales en el que se precisaron las prevenciones privativas de ellos";⁴ en este caso, la autonomía es una prevención privativa que constituye la parte medular de los delitos fiscales y por ello configura el Derecho Penal Tributario.

2. "Las violaciones de normas del derecho tributario material o formal por parte de los sujetos pasivos constituyen, algunas veces, ilícitos penales, cuya sanción en ciertos casos es la pena criminal común, en otros casos una pena especial, característica del derecho tributario, la sobretasa. El conjunto de las normas que definen ilícitos penales en relación a la materia tributaria y establecen las penas llámase derecho tributario penal." Afirma D. Jarach.⁵

3. Por su parte, M. Andreozzi sostiene:

"El derecho penal administrativo y especialmente el derecho penal tributario constituye una desmembración del derecho penal común, con personalismo propio, que está a la espera de su correcta limitación y de su léxico adecuado. Es un espíritu que espera el cuerpo que lo encarne adecuadamente".⁶

4. "Una amplia zona del Derecho Tributario se relaciona con el Derecho Penal. Es aquella que tiene por objeto las sanciones de carácter penal, establecidas en las leyes para las más graves transgresiones de las normas tributarias. Esta parte de nuestra disciplina, a la que se da el nombre de Derecho penal tributario, está regida por los principios fundamentales y por las normas más generales del Derecho fiscal." Sostiene A. D. Giannini.⁷

5. Posteriormente, D. Jarach ha precisado:

"El derecho penal tributario no es un derecho penal que se haya separado del derecho penal común por alguna característica particular de la materia tributaria. Es cierta la proposición opuesta: el derecho penal tributario nace con el derecho tributario mismo y por razones de evolución históricosocial no se ha separado del derecho tributario para incorporarse al derecho penal común".⁸

Los principios del Derecho Penal que se aplican en el Derecho Tributario, son los siguientes: a) *Nullum crimen et nulla poena sine lege*; b) *Nulla poena sine iudicio*; c) Imputabilidad. d) Culpabilidad, e) Relevancia jurídica del error. f) Personas jurídicas; g) Tentativa; h) Participación en la infracción; i) Concurso de infracciones; j) Organos de aplicación; k) Suspensión de la pena; l) Muerte del infractor; m) Prescripción. Como tipos penales en el Derecho Tributario Argentino señala: 1. La falta de pago en término de impuestos, anticipos u otros pagos a

⁴ RIVERA SILVA, M.: *Los delitos fiscales comentados*; ed. Botas, México, 1949, p. 7.

⁵ *El hecho imponible*; ed. de la Rev. de Jurisp. Argentina, S.A., Buenos Aires, 1943, p. 23.

⁶ *Derecho Tributario Argentino*; Tip. ed. Argentina, Buenos Aires, 1951, tomo. II, p. 364.

⁷ *Instituciones de Derecho Tributario*, ed. Der. Financiero, Madrid, 1957, p. 12.

⁸ *Curso Superior de Derecho Tributario*; Liceo Prof. Cima, Buenos Aires, 1958, p. 328.

cuenta; 2. La infracción a los deberes formales; 3. La omisión fiscal; 4. La defraudación fiscal.⁹

6. El maestro E. Flores Zavala, explica:

A partir de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia fiscal expedida en diciembre de 1947, el fraude al Fisco constituye un delito castigado con pena corporal. Las disposiciones de la ley citada se incorporaron al Código Fiscal de la Federación por reformas que se le hicieron en diciembre de 1948. El Código Fiscal en el artículo 270 define el delito de defraudación diciendo que lo comete el que haciendo uso de engaños o aprovechándose de un error, omite total o parcialmente el pago de los impuestos. Esto es lo que Manuel Rivera Silva, llama 'defraudación genérica.'¹⁰

7. Existen diferentes denominaciones para el régimen represivo de las violaciones a las normas fiscales —menciona C.M. Giuliani Fonrouge—: derecho penal administrativo, derecho penal económico, derecho penal fiscal o tributario, derecho penal financiero, derecho sancionador (o sancionatorio) tributario.¹¹ Los particularismos de lo represivo fiscal, son los siguientes: a) la culpabilidad, b) el error excusable, c) responsabilidad de las personas colectivas, d) muerte del infractor, e) condena condicional, f) excarcelación, g) convertibilidad de sanciones, g) concurrencia de infracciones, i) retroactividad y ley más benigna, j) la tentativa, k) el indulto.¹²

8. Toda sociedad tiende a definir un sistema de valores, objetivos e imperativos que caractericen a su ideal político —según L. Mehl— esta axiología comporta una serie de aplicaciones en el campo del impuesto que se traduce en este caso por los conceptos del deber fiscal y de la justicia fiscal. El primer valor intenta definir las obligaciones del contribuyente y legitimar la coerción que puede ejercer sobre el mismo en caso de resistencia ante el impuesto; el segundo fundamenta los derechos del contribuyente así como las garantías que le son debidas frente al poder público.¹³

Como todos los valores morales, el concepto de deber fiscal se desvanece con rapidez si no comporta sanciones tipificadas por el derecho positivo y efectivamente aplicadas por el poder público.¹⁴

Además, a las sanciones civiles y penales que trae consigo la infracción del impuesto, cabe añadir una sanción difusa por obra del ambiente y de la opinión en torno al recalcitrante y al defraudador. La sanción difusa es evidentemente más débil en las sociedades en que se ignora el sentido del deber fiscal.¹⁵

9. "El conjunto de las normas que definen los hechos ilícitos y juzgan la conducta de los contribuyentes infractores, en relación a la materia tributaria, estableciendo las penas respectivas, es lo que constituye el objeto del derecho

⁹ JARACH, D.: *op. cit.*, pp. 336-356.

¹⁰ *Elementos de finanzas públicas mexicanas*; Porrúa, México, 1959, p. 270.

¹¹ *Derecho financiero*; Depalma, Buenos Aires, tomo II, p. 546.

¹² FONROUGE, G.: *idem.*, *op. cit.*, pp. 565-580.

¹³ *Elementos de ciencia fiscal*; Bosch, Casa Ed. Barcelona, 1964, p. 313.

¹⁴ MEHL: *op. cit.*, p. 314.

¹⁵ *Ibid.*, p. 315.

tributario penal” —define Manuel de Juano—¹⁶ “las leyes fiscales establecen sus propias sanciones que en algunos países y casos pueden ser penas corporales y en otros penas económicas o medidas de carácter personal”.¹⁷

10. “La regulación jurídica de todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria corresponde al derecho penal tributario”, afirma H. B. Villegas,¹⁸ y al referirse a los caracteres del Derecho Penal Tributario, sostiene: a) Desde el punto de vista de las infracciones que agrupa, el derecho penal tributario es sustancialmente contravencional, en cuanto que dichas figuras no son delitos sino contravenciones, sin desconocer que existen verdaderos delitos relacionados con el fisco [...] b) Contemplando, sin embargo, el derecho penal tributario desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencias jurídicas consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la transgresión cometida y a evitar infracciones futuras...¹⁹

11. G.A. Micheli, en un importante estudio,²⁰ explica:

El legislador de 1929 ha distinguido dos grandes categorías de sanciones: las penales y las administrativas (llamadas civiles) en base al tipo de sanción impuesta: ‘constituye delito o contravención la violación de una norma contenida en las leyes financieras, por la que se establece una de las penas previstas en el Código Penal para los delitos (reclusión, multa), respectivamente, para las contravenciones’ (arresto, amonestación) (art. 2L. 1929; V artículo 17 y sig. Código Penal). Si, por tanto, una ley fiscal prevé una de las penas precitadas, la violación de la norma tributaria da lugar a un delito. Por el contrario se producen sanciones administrativas (o civiles, como suelen impropriamente denominarse en contraposición a las primeras mientras que el adjetivo puede ser más últimamente aplicado a otras sanciones sobre las que v - n 52), cuando la ley financiera establece que ‘de la violación de las normas en ella contenidas, y si no constituye delito, surge, para el transgresor, la obligación de pago de una suma, a título de pena pecuniaria’.

12. Para A. Serrano Gómez, “No hay una separación clara entre el ilícito penal y el administrativo, no se puede fijar dónde termina uno y dónde comienza el otro. Lo mismo hay que decir entre el ilícito penal y el ilícito fiscal”.²¹ Este autor citando la 1a. Conclusión aprobada en las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, al utilizar “la denominación de derecho penal tributario, para aludir al cuerpo de normas y principios que regulan las sanciones tributarias de carácter preventivo o punitivo, independientemente del texto legal en que están incluidas”,²² define el Derecho Penal Tributario.

¹⁶ *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, ed. Molachino, Rosario, 1969, tomo I, p. 84.

¹⁷ DE JUANO: *op. cit.*, tomo I, p. 98.

¹⁸ *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Depalma, Buenos Aires, 1978, p. 319.

¹⁹ VILLEGAS: *op. cit.*, pp. 323-324.

²⁰ *Curso de Derecho Tributario*; ed. de Der. Reunidas, Madrid, 1975, pp. 342-343.

²¹ *Fraude Tributario - Delito Fiscal*; ed. de Der. Financiero, Madrid, 1972, p. 35.

²² SERRANO: *op. cit.*, pp. 37-38. Nota 54, citada por Sainz de Bujanda “En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario”, en *Anuario de Derecho Penal*, 1968, p. 107.

13. En el estudio del profesor M. Bajo Fernández, sostiene: "La ubicación del delito fiscal en el Código Penal ha provocado cierta sorpresa, ya que se esperaba apareciera en una ley especial donde podían encontrar mejor acomodo su peculiaridades o, incluso, como colofón del capítulo de infracciones y sanciones de la Ley General Tributaria",²³ agregando: "El delito fiscal... se encuentra entre las falsedades... el bien jurídico protegido en el delito fiscal es el patrimonio, igual que en el delito de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el Erario Público."²⁴

14. "El fraude tributario no presupone ni se realiza necesariamente mediante fraude de ley no tributaria, aunque tampoco lo excluye. La forma jurídica adoptada como artificio defraudador puede ser perfectamente lícita y válida para los efectos no tributarios" explica C. Palao Taboada, agregando que el fraude a la ley tributaria se realiza por el "abuso de las formas jurídicas" no en la utilización de las "formas jurídicas desusadas".²⁵

15. Héctor B. Villegas, al estudiar las "Infracciones y sanciones en el Derecho Penal Tributario Brasileño" caracteriza al Derecho Penal Tributario como "el conjunto de normas jurídicas que regulan todo lo atinente a la infracción tributaria y a su correspondiente sanción".²⁶ Las peculiaridades del derecho penal tributario, según este autor, son: el principio de legalidad: "según el mismo, no hay infracción tributaria sin ley previa que tipifica la conducta antijurídica y fije la pena".²⁷ "Es aplicable en materia penal tributaria el principio según el cual, cuando para interpretar una norma se esté ante un caso de duda, debe aplicarse la interpretación más favorable al infractor... según el principio *non bis in idem* nadie puede ser juzgado ni penado dos veces por una sola infracción tributaria."²⁸

16. El hecho antijurídico del delito fiscal, explica J. Ibáñez Casado, "será tanto la elusión del pago del impuesto, de modo directo como, indirectamente, mediante la obtención o disfrute ilícito de cualquier bonificación; exención, desgravación u otro beneficio fiscal, en cuya virtud se hubiere reducido indebidamente la deuda tributaria".²⁹

17. El Dr. E.A. Johnson O., entiende que el delito fiscal forma parte de los delitos económicos y los denomina "delitos de pecado original" y los motivos que se encuentran en la comisión de un delito fiscal, son por falta de conciencia social, nacionalismo, cultura, miedo a la autoridad, credibilidad en el estado, de represión,

²³ *Derecho Penal Económico, aplicado a la actividad empresarial*; ed. Civitas, Madrid, 1978, p. 553.

²⁴ BAJO FDEZ: *op. cit.*, pp. 555-556.

²⁵ "El fraude a la ley en el derecho tributario", en *Rev. de Der. Financiero y de Hda. Pública*, Madrid, vol. XVI, núm. 63, mayo-junio de 1966, pp. 679-690.

²⁶ En *Rev. de Direito Publico*, Río de Janeiro, núm. 31, septiembre-octubre de 1974, p. 210.

²⁷ VILLEGAS: *op. cit.* p. 211.

²⁸ *Idem*, p. 212.

²⁹ Delito fiscal - delitos contra la Hacienda Pública, en *Rev. de Der. Financiero y Hda. Pública*, Madrid, vol. XXXV, núm. 177, mayo-junio de 1985, p. 556.

la existencia de la corrupción, mecanismos psicológicos, injusticia, inequidad, no detección del acto delictivo.³⁰

18. El maestro E. Margáin M., con todo detalle afirma que la distinción entre los delitos comunes y los de naturaleza fiscal, son: El D.P.T. concibe la reparación civil y delictual, en el D.P. Común sólo la delictual; el D.P.T. sanciona hechos u omisiones delictivos y no delictivos, el D.P.C. sólo hechos delictuosos; el D.P.T. sanciona a personas físicas y jurídicas, el D.P.C. sólo a personas físicas; el D.P.T. fija responsabilidad aun a los incapaces, el D.P.C. no; el D.P.T. sanciona a terceros que no intervienen en la relación jurídico tributaria, el D.P.C. sólo sanciona al que interviene o encubre; en el D.P.T. el dolo se presume, en el D.P.C. el dolo no se presume; en el D.P.T. tiende a la reparación patrimonial, en el D.P.C. tiende al castigo y accesoriamente a la reparación del daño.³¹

19. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 14, tercer párrafo, ordena:

“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”.

La exigencia de la disposición es clara: no hay pena sin ley exactamente aplicable al delito, esto permite las siguientes precisiones:

³⁰ “Introducción al estudio de los delitos fiscales”, en *Rev. del Instit. Nal. de Ciencias Penales*, 10 Aniversario, México, 1986, t. I, pp. 319-322.

³¹ *Introd. al Estudio del Derecho Tributario*, U.A. de S.L.P., México, 1983, pp. 332-333. El Dr. Johnson en un estudio muy interesante (“De los delitos fiscales”, en el cap. 3 de *Temas fiscales*, Humanitas, México, 1985, pp. 71-91) analiza la obligación fiscal, su diferencia con el crédito fiscal, el nacimiento de la misma, su relación con los delitos fiscales, en su opinión el Derecho Penal Fiscal forma parte del Derecho Penal. Para M. Lomelí, el D. Penal forma parte del derecho penal común (*Derecho Fiscal Represivo*, Ed. Porrúa, México, 1979, pp. 169 y ss.); García D., M.A., sostiene la unidad del Derecho Fiscal Penal y del Derecho Penal clásico (*sic*) (*Teoría de la infracción fiscal*, Cárdenas Ed. y Dist., México, 1982). Lerdo de Tejada, F., “Ensayos de Derecho Tributario”, Ed. Jus, México, 1975, p. 103, este autor realiza un estudio de la obligación emanada de la norma legal como antecedente de la defraudación fiscal; Altamirano, J.L., “La evasión legal de los impuestos”, en *Rev. T.F.F.*, 2o. núm. extraordinario, XXV Aniv., México, 1965, pp. 18 y ss.; Reyes Vera, R., “Evasión de obligaciones fiscales”, en *Rev. Fac. de Der.*, UAEM, núm. 25, agosto-octubre de 1985, p. 81. Es importante tener presente para el tema: Cosson, Jean, *Los industriales del fraude fiscal*, Dopesa, Barcelona, 1971; Cota I., E., “Las constantes del fraude internacional”, en *Rev. Difusión Fiscal*, SHCP, México, marzo de 1976, p. 117; Cremades, J.A., “La lucha contra la defraudación fiscal en Francia”, en *Rev. de Der. Financiero y de Hda. Pública*, vol. XXXI, núm. 153, Madrid, mayo-junio de 1981, p. 713; Martínez J.C., *La fraude fiscale*, PUF, 2180, París, 1984; Tixier, G., Rober, J.M., *Droit penal fiscal*, Dalloz, París, 1980; el maestro E. Margáin M., en su reciente trabajo de investigación *Nociones de política fiscal* (Ed. Porrúa, México, 1994), en el capítulo XVI, se refiere a las sanciones, en forma muy completa y actualizada; igualmente el M. en D. Urbina Nandayapa, A. de J., en su obra *Los delitos fiscales en México* (Ed. Pac, México, 1994) analiza los ilícitos tributarios, en la segunda parte de su libro.

- a) la ley es el acto formal y material del Poder Legislativo.
- b) en esa ley deberá estar considerada tanto la pena que se impone, como el delito de que se trata, con todos sus elementos, para ser tipificado como tal.
- c) la ley será la exactamente aplicable al delito, si falta algún elemento material o formal, no podrá ser aplicable.

Esto es de suma importancia en el Derecho Penal Fiscal, en atención de que el procedimiento de investigación y de averiguación, debe reunir todos los requisitos de legalidad respectivos, no requisitos reglamentarios de acuerdos administrativos o de misceláneas fiscales.

20. En el artículo 16 de la Constitución Federal, se ordena:

No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención a no ser por la autoridad judicial, sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal, y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado, hecha excepción de los casos de flagrante delito en que cualquiera persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata.

Es importante tener en cuenta: la denuncia, acusación o querrela, tiene que reunir las formalidades de cada una. La declaración bajo protesta de decir verdad, y con el apercibimiento de ser sancionado con las penas en que incurren los que declaran con falsedad, ante autoridad competente, de igual manera debe reunir los requisitos de ley. La persona digna de fe debe reunir ese requisito. Los otros datos deben tener la característica de antecedentes o documentos indubitables. La probable responsabilidad debe tener la relación de causa-efecto de todos los requisitos anteriores con el acusado o inculpado: esto es el contenido de la garantía contenida en este precepto.

21. En el artículo 17 de la misma Constitución, en su segundo y último párrafos, ordena:

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.

Es indudable que la función de los tribunales es impartir justicia y en este caso justicia penal tributaria, justicia penal administrativa, justicia penal económica o justicia penal contravencional, según la doctrina que se elija (*vid. supra* 10). Los tribunales emitirán sus resoluciones de manera pronta, sin dilaciones innecesarias; completa, sin dejar de estudiar un agravio o sin dejar de suplir cualquier deficiencia de la queja; finalmente, imparcial, sin actuar como abogados del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, denunciante, acusador o querellante.

En el último párrafo, ordena:

“Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.”

Históricamente, las deudas fiscales eran deudas de carácter civil, actualmente, por el contenido político de los delitos fiscales se ha negado su calidad de civiles, a pesar del texto que lo señala como responsabilidad civil, contenido en el artículo 22 de la misma Constitución.

22. El artículo 19 de la Constitución ordena, en su primera parte:

“Ninguna detención podrá exceder del término de tres días, sin que se justifique con un auto de formal prisión, en el que se expresarán: el delito que se impute al acusado; los elementos que constituyen aquél, lugar, tiempo y circunstancias de ejecución; y los datos que arroje la averiguación previa, los que deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del acusado”.

El auto de formal prisión es el acuerdo de juez competente, por el cual se inicia el procedimiento penal en contra de un acusado. Los elementos del delito, el lugar de ejecución, tiempo, circunstancias y los datos que arroje la investigación realizada deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculcado o acusado.

23. El artículo 20 de la Constitución, ordena:

En todo proceso de orden penal, tendrá el inculcado las siguientes garantías: I. Inmediatamente que lo solicite, el juez deberá otorgarle la libertad provisional bajo caución, siempre y cuando se garantice el monto estimado de la reparación del daño y de las sanciones pecuniarias que en su caso puedan imponerse al inculcado y no se trate de delitos en que por su gravedad la ley expresamente prohíba conceder este beneficio. El monto y la forma de caución que se fije deberán ser asequibles para el inculcado. En circunstancias que la ley determine, la autoridad judicial podrá disminuir el monto de la caución inicial; el juez podrá revocar la libertad provisional cuando el procesado incumpla en forma grave con cualquiera de las obligaciones que en términos de ley se deriven a su cargo en razón del proceso; II. No podrá ser obligado a declarar. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida ante cualquier autoridad distinta del Ministerio Público o del Juez, o ante éstos sin la asistencia de su defensor carecerá de todo valor probatorio; III. Se le hará saber en audiencia pública, y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a su consignación a la justicia, el nombre de su acusador y la naturaleza y causa de la acusación, a fin de que conozca bien el hecho punible que se le atribuye y pueda contestar el cargo, rindiendo en este acto su declaración preparatoria; IV. Siempre que lo solicite, será careado en presencia del juez con quienes depongan en su contra; V. Se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca concediéndosele el tiempo que la ley estime necesario al efecto y auxiliándosele para obtener la comparecencia de las personas cuyo testimonio solicite, siempre que se encuentren en el lugar del proceso; VI. Será juzgado en audiencia pública por un juez o jurado de ciudadanos que sepan leer y escribir, vecinos del lugar y partido en que se cometiere el delito, siempre que éste pueda ser castigado con una pena mayor de un año en prisión.

En todo caso serán juzgados por un jurado los delitos cometidos por medio de la prensa contra el orden público o la seguridad exterior o interior de la Nación; VII. Le serán facilitados todos los datos que solicite para su defensa y que consten en el proceso; VIII. 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 excediere de ese tiempo, salvo que solicite mayor plazo para su defensa; IX. Desde el inicio de su proceso será informado de los derechos que en su favor consigna esta Constitución y tendrá derecho a una defensa adecuada, por sí, por abogado, o por persona de su confianza. Si no quiere o no puede nombrar defensor, después de haber sido requerido para hacerlo, el juez le designará un defensor de oficio. También tendrá derecho a que su defensor comparezca en todos los actos del proceso y éste tendrá obligación de hacerlo cuantas veces se le requiera; y, X. En ningún caso podrá prolongarse la prisión o detención, por falta de pago de honorarios de defensores o por cualquiera otra prestación de dinero, por causa de responsabilidad civil o algún otro motivo análogo. Tampoco podrá prolongarse la prisión preventiva por más tiempo del que como máximo fije la ley al delito que motivare el proceso. En toda pena de prisión que imponga una sentencia, se computará el tiempo de la detención. Las garantías previstas en las fracciones V, VII y IX también serán observadas durante la averiguación previa, en los términos y con los requisitos y límites que las leyes establezcan; lo previsto en las fracciones I y II no estará sujeto a condición alguna. En todo proceso penal, la víctima o el ofendido por algún delito, tendrá derecho a recibir asesoría jurídica, a que se le satisfaga la reparación del daño cuando proceda, a coadyuvar con el Ministerio Público, a que se le preste atención médica de urgencia cuando la requiera y, los demás que señalen las leyes.

24. El artículo 22 de la Constitución Federal, en su segundo párrafo, ordena:

No se considerarán como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109.

En este párrafo, el constituyente, claramente equipara la responsabilidad civil de los delitos en general, incluyendo los fiscales, así como la responsabilidad civil para el pago de impuestos o multas.

Además de lo anterior, claramente reconoce el principio *non bis in idem*, en el caso de la responsabilidad resultante para el pago de impuestos o multas, de uno o de otro, no de ambos y menos aún de recargos, actualización y pena corporal.

25. El Código Fiscal Federal contiene las infracciones y delitos fiscales en el Título IV, en dos capítulos que corresponden el I a infracciones y el II a delitos fiscales.

No es mi propósito, por el momento, estudiar las infracciones, sólo hago resaltar la inconstitucionalidad en que incurre el artículo 70 del Código, en su primer párrafo, tanto al artículo 22 de la Constitución Federal, como al principio *non bis in idem*, cuando afirma:

La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

De igual manera es inconstitucional, por violatorio de la garantía contenida en el artículo 22 citado, el artículo 94 del Código, cuando afirma:

En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

Es importante resaltar que este precepto se refiere a las leyes fiscales, en cambio, el artículo 70 del Código, se refiere a disposiciones fiscales, que son dos conceptos diferentes y el artículo 94 sólo se refiere a contribuciones, recargos y sanciones; siendo inaceptable que este precepto prohíba a la autoridad judicial imponer sanciones pecuniarias, en todos los casos de procedimientos penales tributarios.

Finalmente, es indudable la inconstitucionalidad del séptimo párrafo del artículo 92 del Código, cuando afirma que la caución para conceder la libertad provisional no sustituye a la garantía del interés fiscal.

26. El Código Fiscal Federal, en el capítulo de los delitos fiscales, contiene los siguientes preceptos:

Art. 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, 114 y 115 bis; II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115; III.- Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido. En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal. Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera. En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Cuando el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponda al delito imputado exceda de cinco años, para conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo no sustituye a la garantía del interés fiscal. En caso de que el procesado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del procesado, podrá reducir hasta en un 20% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción. Se consideran mercancías los productos, artículos o cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductible a propiedad particular. El monto de las cantidades establecidas en este Capítulo, se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

Art. 93. Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

Art. 94. En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

Art. 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes I.- Concierten la realización del delito; II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley; III.- Cometan conjuntamente el delito; IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo; V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo; VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión; VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Art. 96. Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito: I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines; II.- Ayude en cualquier forma al inculpaado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpaado el objeto o provecho del mismo. El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

Art. 97. Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.

Art. 98. La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente. La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado. Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos un delito.

Art. 99. En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable. Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

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

Art. 101. Para que proceda la condena condicional, la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Art. 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben 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. No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de cincuenta veces el salario o del diez por ciento de los impuestos causados. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

Art. 103. Se presume cometido el delito de contrabando, cuando: I.- Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país; II.- Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior; III.- No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga; IV.- Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico; V.- Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas; VI.- Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna; VII.- Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo; VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje; IX.- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

Art. 104. El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión: I.- De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos, no excede de \$30,000.00; II.- De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos, excede de \$30,000.00; III.- De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión; IV.- De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no deben pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente. Para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos, se tomarán en cuenta las averías de aquéllas si son producidas antes del contrabando.

Art. 105. Será sancionado con las mismas penas del contrabando quien: I.- Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas; II.- Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas; III.- Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida; IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido; V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de

algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el Registro Federal de Vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente; VI.- Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años; VII.- Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas; IX.- Retire de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales; X.- Derogada; XI.- Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan. La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal.

Art. 106. Para los efectos del artículo anterior: I.- Son mercancías de uso personal: a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas. b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice. c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie. II.- La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con: a) La documentación aduanal exigida por la ley. b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal. c) Factura extendida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes. d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

Art. 107. El delito de contrabando será calificado cuando se cometa: I.- Con violencia física o moral en las personas; II.- De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías; III.- Ostentándose el autor como funcionario o empleado público; IV.- Usando documentos falsos. Las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105. Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

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. 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 \$30,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomarán 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, 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. 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.- Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; 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. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

Art. 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien: I.- Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año, contando a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de persona cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que éste no lo haga; II.- No rinda al citado Registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad; III.- Use más de una clave de Registro Federal de Contribuyentes; IV.- Se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de contribuyentes; V.- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año, contando a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos. No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al Registro Federal de Contribuyentes en el caso de la fracción V.

Art. 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien: I.- Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales; II.- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros, o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos; III.- Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar; IV.- Determine pérdidas con falsedad.

Art. 112. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del Fisco Federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$2,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión. Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Art. 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados. Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las

oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

Art. 114. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos, sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la revisión física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Art. 115. Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$8,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión. La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

Art. 115 bis. Se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita: I.- Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda o en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, con el propósito de: a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales; b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate; c) Alentar alguna actividad ilícita, o d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación, o II.- Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes mencionados, desde algún lugar a otro en el país, desde México al extranjero o del extranjero a México, con el propósito de: a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales; b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate; c) Alentar alguna actividad ilícita, o d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación. Las mismas penas se impondrán a quien realice cualquiera de los actos a que se refieren las dos fracciones anteriores que tengan por objeto la suma de dinero o los bienes señalados por las mismas con conocimiento de su origen ilícito, cuando éstos hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes y dichos actos tengan el propósito de: a) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate, o b) Alentar alguna actividad ilícita. Igual sanción se impondrá a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que con el propósito de prestar auxilio o cooperación para evitar la identificación o localización de las sumas de dinero o bienes a que se refiere este artículo, no cumplan con la obligación de recabar o falseen la información, conforme a lo previsto en las disposiciones que regulan el sistema financiero. Para los efectos de este artículo, se entiende por sistema financiero el comprendido por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, intermediarios bursátiles, casas de cambio y cualquier otro intermediario financiero o cambiario.

27. Por lo que se refiere a la autonomía del Derecho Penal Tributario Mexicano, el legislador secundario ha optado por dicha autonomía, atendiendo al texto de los artículos 92, 100 y 101 del Código, dados los elementos del tipo que figuran en cada delito y en la remisión que hace en forma expresa, exclusivamente en los casos que señala al Código Penal Federal. Por lo que se refiere al procedimiento penal tributario se aplica el que corresponde al proceso penal federal ordinario.

28. El Poder Judicial Federal ha sostenido:

Pruebas contradictorias o de descargo. Deben ser valoradas pormenorizadamente en la etapa de preinstrucción.- La interpretación relacionada de las fracciones III, IV y V del artículo 20 constitucional con el artículo 161 del Código de Procedimientos Penales permite afirmar el

derecho que tiene el inculpaado a que se le reciban pruebas en el procedimiento de preinstrucción; por consiguiente resulta lógico y jurídico que las pruebas de descargo que aporte el inculpaado para desvirtuar las pruebas de cargo de la representación social, deben ser valoradas aunque se trate de pruebas contradictorias, entendiendo como tales, las que tienen valor análogo, pues en caso de no ser valoradas dichas pruebas en la citada etapa de preinstrucción se violarían las normas que regulan la prueba, máxime que no existe fundamento legal que apoye al juez a posponer la valoración de las pruebas contradictorias hasta la sentencia definitiva, lo cual podría causarle al procesado un daño irreparable. Debe tenerse en cuenta que la finalidad de las pruebas depende del momento procesal en que se aporten, pues su objetivo difiere según la etapa procesal en que se aporte, ya que tienden a demostrar diferente hipótesis legal, así en la etapa procesal de preinstrucción, la hipótesis legal a probar por parte del Ministerio Público es el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad del acusado y éste por su parte deberá ofrecer las pruebas para desvirtuar su presunta responsabilidad en la comisión del delito que se le atribuye. Una y otras pruebas deben ser analizadas por el juez circunscribiendo su valoración única y exclusivamente a la etapa de preinstrucción pues de ello dependerá si el acusado es o no sometido a proceso penal. (1a./J 1/94, contradicción 5/93, Tesis Jurisprudencial 1/94, Gaceta núm. 75, marzo de 1994, pág. 12-13.)

Auto de formal prisión, efectos del amparo contra él. Si el indiciado queda en libertad bajo caución, el mismo día que se dicta en su contra el auto de formal prisión, es claro que su situación jurídica es la de procesado, esto es, se encuentra sujeto a la autoridad judicial que conoce de la causa y a todas las molestias inherentes a esa situación, para todos los efectos legales; o, en otros términos, el auto de formal prisión continúa surtiendo sus efectos jurídicos, ya que sólo han quedado en suspenso los efectos materiales, o sean los inherentes a la pérdida de la libertad personal, derivada de dicho auto, por virtud de la libertad bajo caución de que disfruta, en los términos de los artículos 20, fracción I, de la Constitución Federal, y correlativos del Código de Procedimientos Penales aplicables; por lo que al concederse al mismo el amparo de la justicia federal, es para que cesen los efectos jurídicos del auto de formal prisión, por una parte, y por otra, para que quede en absoluta libertad, con las reservas de ley; esto es, en las mismas condiciones que si el juez de lo criminal hubiera decretado la libertad absoluta del quejoso, por falta de méritos, en lugar de haber dictado auto de formal prisión; por lo que la sola circunstancia de que el quejoso disfrute de libertad bajo caución, no es bastante para estimar sin materia el juicio de garantía. (Tomo XLI, pág. 3190.- A. Penal en Rev. 11686/21, 15 de agosto de 1934, unanimidad 4 votos, Quinta Epoca.)

Garantías individuales.- Conforme a nuestra Constitución Política, todo individuo que reside en México, cualquiera que sea su raza, origen o procedencia, disfruta de las garantías que la Constitución concede, y que, por tal razón, se llaman individuales; entre ellas figuran, en primer término, la libertad, la igualdad y la propiedad, con otras de menor importancia; la situación jurídica fundamental de toda persona en México, es el goce de tales derechos; cuando alguna autoridad con sus actos afecta a esas garantías individuales, comete, en perjuicio del afectado, una violación constitucional, y si bien la Carta Federal establece algunas restricciones a las garantías individuales y faculta a las autoridades para que, en ciertas condiciones, las afecten, estas facultades son verdaderas excepciones, que no existen sino en determinados casos, cuando acontecen algunas circunstancias de hecho, previstas por la misma Constitución. Así es que la persona jurídica no tiene que probar que se encuentra en el goce de las garantías individuales, porque éste es el estado natural y general de toda persona en México, y el acto que restringe o afecta esas garantías, sí debe ser objeto de prueba, porque hay que hacer patente que la restricción se realizó en las condiciones que la Constitución ha previsto. La autoridad, por el simple hecho de serlo, no tiene facultades de restringir las garantías individuales; por tanto, se necesita que pruebe que existían las circunstancias que la Constitución prevé, para que la restricción que impuso no sea considerada como violatoria de garantías. La carga de la prueba, inquestionablemente toca a la autoridad, porque el que

destruye un estado jurídico, el que alega una excepción, es el que debe probar los hechos; si la autoridad no rinde esa prueba y se limita a afirmar que obró con justificación, no puede fallarse a su favor y negarse el amparo, sino que, por el contrario, debe concederse. (Suplemento 1933, p. 52. A. Penal Rev. 2315/31 19 nov/1931, mayoría 3 votos, Quinta Epoca.)

Acción penal, prescripción de la.- De acuerdo con el Código Penal expedido en 1871, para el Distrito y Territorios Federales, por la prescripción penal se extingue el derecho de proceder contra los delincuentes, por queja de parte o de oficio. La prescripción producirá sus efectos aunque no la alegue como excepción del acusado; los jueces la suplirán de oficio en todo caso. (Tomo XXXI, pág. 234, A. Penal Rev. 2364/29, 14 enero de 1931, mayoría 3 votos, Quinta Epoca.)

Todo delito tiene determinados elementos psíquicos; y cuando un acusado viola una ley penal, ésta presume que obró con dolo; pero cuando esa ley exige la intención dolosa para que haya delito es incuestionable que debe probarse ese dolo, y si no se prueba, el delito no existe. (Anales de Jurisprudencia T. XI, pág. 770).

Auto de formal prisión.- No es en ese auto donde debe hacerse la estimación definitiva de las pruebas, ni entrarse a la discusión de si la confesión del reo es calificada, pues el artículo 19 constitucional sólo exige para dictar la formal prisión, que haya datos bastantes para hacer probable la responsabilidad del acusado; mas si indebidamente se hace el examen de la prueba y se tuvo como plena, no debe aceptarse como tal la que no reúne los requisitos legales necesarios. Por otra parte, es fundado tomar como base del proceso hechos ciertos y determinados, pero no referirse a suposiciones vagas que traen la confusión y ponen en peligro la recta administración de la justicia. (Suplemento 1933, p. 40, A. Penal en Rev. 1542/31, 14 oct/1931, unanimidad 5 votos, Quinta Epoca.)

Concurso de delitos... resulta inaplicable por el Juez... En efecto, conforme al artículo 21 constitucional el juzgador tiene una amplia potestad sancionadora, la cual constituye una de sus funciones inmanentes, sin embargo, la misma no puede ser absoluta, oficiosa, ni arbitraria, pues atento a los principios de legalidad, exacta aplicación de la ley penal, de defensa para un procesado y de equilibrio procesal de las partes, que se deducen en los preceptos 14, 20 y 21 de la Carta Magna, esa actuación punitiva debe ser consecuencia de previa petición por parte del titular de la acción penal; de modo que, cuando ésta omite efectuar consideración a ese respecto, no cabe justificar la imposición de las penas, subsanando la deficiencia ministerial, en detrimento a las garantías del acusado pues el argumento de que solamente corresponde a la autoridad judicial la imposición de las penas, deviene ineficaz en razón de que ésta, como se ha dicho, no es arbitraria, sino acorde y consecuente a una normatividad y a un estado de derecho en vigor, pues admitir lo contrario equivaldría a trastocar el sistema penal vigente hacia una postura eminentemente inquisitiva. 1a./J./5/93 (Gaceta 75, marzo de 1994, pág. 11).

Los criterios del Poder Judicial Federal son claros, dejando para un trabajo posterior el estudio de los mismos.

29. Las conclusiones interlocutorias, obligadas por lo antes expuesto, son las siguientes:

- a) El Derecho Penal Tributario adquiere autonomía formal y material, en atención a la disposición expresa del legislador secundario, no siendo permitido, en puridad de doctrina, manejar algunas consideraciones en sentido contrario, atento al principio de legalidad; lo importante es: con autonomía o sin ella, el intérprete no está autorizado a violar las garantías individuales o los derechos humanos del contribuyente.

- b) El estudio del Derecho Penal Tributario, incluye aspectos fundamentales del Derecho Constitucional Penal y del Derecho Fiscal Sustancial, para una comprensión integral de sus apartados.
- c) La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta el principio *non bis in idem* y la legislación tributaria federal en este punto es violatoria del texto constitucional al incluir, con el crédito principal, recargos, actualización, sanciones y prisión al contribuyente (en el caso de impuestos al comercio exterior es más evidente, en atención de que se incluye el decomiso), como sanciones concurrentes y acumulativas.
- d) La estructura y análisis del Derecho Penal Tributario debe incluir el estudio del incumplimiento y las violaciones que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria realiza a sus obligaciones constitucionales y legales, que configuran excluyentes de responsabilidad del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.
- e) Los criterios del Poder Judicial Federal deben presentar una mayor independencia ideológica del Poder Ejecutivo y una búsqueda eficaz y eficiente de la Justicia Tributaria.
- f) Debe estudiarse detenidamente el monopolio del ejercicio de la acción penal que detente el Ministerio Público, en atención de que ahí se esconde la mayor fuente de corrupción y la violación más evidente a las garantías individuales y a los derechos humanos.