

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO-MEXICALI**



Tema:

“La garantía de seguridad jurídica en el tipo penal de defraudación fiscal genérica”

Tesis

Que para obtener el grado de:
Maestro en Derecho

Presenta:

Gloria Araceli Navejas Juárez

Director:

Dr. Alfredo Félix Buenrostro Ceballos

Í N D I C E

INTRODUCCIÓN	1
---------------------	----------

CAPÍTULO I

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

1.1	Antecedentes históricos y marco legal del delito de defraudación fiscal	4
1.2	Análisis del concepto de contribución	9
1.3	La evasión fiscal en su modalidad de defraudación fiscal genérica	11

CAPÍTULO II

GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA

2.1	Concepto de seguridad jurídica.	14
2.2	Principio de irretroactividad de la ley	16
2.3	Principio de audiencia	20
2.4	Principio de exacta aplicación de la ley	23
2.5	Principio de legalidad civil	23
2.6	Prohibición de celebrar tratados de extradición de reos políticos o esclavos	24
2.7	Principio de legalidad	24
2.8	Principio de inviolabilidad del domicilio	27
2.9	Principio de inviolabilidad de comunicaciones privadas	27
2.10	Principio de acceso a la jurisdicción	28
2.11	Principio de las sanciones que pueden imponer las autoridades administrativas	30
2.12	Principio de seguridad jurídica en materia procedimental penal	30
2.13	Principio de seguridad jurídica en materia tributaria	31

CAPÍTULO III

LA DEFRAUDACIÓN FISCAL GENÉRICA A LA LUZ DE LA TEORÍA DEL DELITO

3.1	El delito de defraudación fiscal a la luz de la teoría del delito	36
3.2	El bien jurídico tutelado por el delito de defraudación fiscal y diversas opiniones doctrinales en relación al delito de defraudación fiscal.	42

CAPÍTULO IV

LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL GENÉRICA

4.1	Análisis del tipo penal de defraudación fiscal genérica	46
4.2	Principios que se violentan de la garantía de seguridad jurídica en el tipo penal de defraudación fiscal genérica.	48
	Conclusión	52
	Fuentes consultadas	
	Libros de texto	54
	Códigos y leyes	56
	Informáticas	56
	Glosario de abreviaturas	57

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se realiza con un doble objetivo. En primer lugar, el precisar los principios jurídicos de carácter constitucional que deben considerar los legisladores en el momento que deciden establecer un tipo penal, y en segundo término, demostrar como algunos de estos principios no se cumplieron al tipificar el delito de defraudación fiscal genérica establecido por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

El tema es importante debido a la trascendencia que reviste para un contribuyente el que su conducta pueda en un momento dado ser tipificada como defraudación fiscal. Es debido a ello, que la Constitución Federal mexicana exige que la tipificación de cualquier delito se realice respetando los principios que integran la garantía de seguridad jurídica establecida en el artículo 14 de la propia Ley suprema, en el sentido de que una norma no sólo debe de ser emitida por órganos competentes, sino que además, el ordenamiento jurídico debe estar integrado por disposiciones claras y precisas, que garanticen plenamente la seguridad personal de todos los gobernados.

La defraudación fiscal, constituye un problema que lesiona directamente el patrimonio del Estado, ya que impide que éste obtenga los ingresos suficientes para cumplir con su objetivo principal que es la satisfacción del interés público, y de esta manera cubrir las necesidades generales de sus integrantes. En ese propósito requiere disponer de recursos económicos, los que obtiene de diversas formas, siendo una de ellas la recaudación de los impuestos. Debido a que los particulares sujetos al pago de dicha contribución han pretendido evadir por mucho tiempo dicha obligación, las autoridades han tratado de frenar tal evasión fiscal mediante la imposición de sanciones cada vez más severas, con el objetivo de generar conciencia en la sociedad de la importancia que tiene el cumplir con las obligaciones fiscales.

La problemática existente en la tipificación del delito de defraudación fiscal genérica a la luz del análisis de este tipo delictivo, es que su redacción no es clara y específica, motivo por el cual, al momento de su aplicación, puede ser objeto de interpretaciones subjetivas, y esto tiene como consecuencia que cualquier hecho, conducta o circunstancia que la autoridad fiscal estime como lesiva para sus intereses pretenda tipificarla como defraudación fiscal. El CFF como herramienta que tiene las

autoridades hacendarias para sancionar al particular evasor intencional o circunstancial, debe cumplir las condiciones necesarias para otorgar la seguridad jurídica de los particulares de tal forma que garantice que cada uno se haga acreedor a las consecuencias jurídicas que deriven de la realización de sus actos, de manera tal que aquellos individuos que pretendan obtener beneficios ilegítimos en la aplicación de las leyes fiscales sean castigados. En este sentido es importante que los legisladores consideren al establecer el delito de defraudación fiscal situaciones en concreto, y no una fórmula genérica tal como ahora acontece, lo que se presta, tal como se señaló, a consideraciones subjetivas en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Agrava la situación expuesta, la circunstancia de que este delito sea tipificado como delito grave en los casos a que se refiere el artículo 194, fracción VI, inciso 2, del Código Federal de Procedimientos Penales (CFPP), ya que aún garantizando el crédito fiscal a la autoridad correspondiente en el procedimiento administrativo, el particular tendrá que seguir el proceso penal privado de su libertad, en función de la determinación contenida en el precepto mencionado ubicando la peligrosidad del presunto defraudador fiscal al lado de los terroristas, secuestradores, homicidas, etc.

Dicha situación se considera indebida, ya que la reparación económica del daño efectuado en contra del fisco, debe ser suficiente para obtener la libertad provisional, ya que este hecho violenta el principio de libertad bajo caución que se encuentra inmerso dentro de la garantía de seguridad jurídica, prevista por nuestra Constitución, en el caso de delitos patrimoniales. De ahí que el tipo penal que define a este delito debió de ser elaborado con sumo cuidado, ya que las consecuencias, tanto jurídicas como económicas son de un gran peso. La primera debido a lo expuesto anteriormente, y la segunda, tomando en cuenta la carga que para el supuesto evasor representa el garantizar el crédito fiscal determinado por la autoridad competente, y el impacto que tal carga tiene de manera directa o indirecta respecto de terceros que dependen de él: familia, empleados, clientes, proveedores, etc.

Es aquí donde el objetivo de esta investigación toma su forma, ya que es necesario y de suma importancia, modificar el tipo penal del delito de defraudación fiscal genérica con la finalidad de que su redacción sea clara, específica y no tan general para evitar

interpretaciones subjetivas, y además reclasificar dicho delito con la finalidad de que no se le considere como delito grave. .

Esta investigación se centrará en lo siguiente: desarrollo histórico específico del delito de defraudación fiscal genérica, definición de los concepto básicos del tema, analizar los principios jurídicos que integran la garantía de seguridad jurídica y determinar cuál de éstos se violentan en la determinación del tipo penal de defraudación fiscal genérica; precisar el bien que jurídicamente se pretende proteger con este tipo penal, elaborar un estudio dogmático del tipo penal de defraudación fiscal genérica establecido en el artículo 108 del CFF, a la luz de la teoría del delito, y por último realizar el estudio del tipo penal antes mencionado elaborando una crítica en la cual se esclarezca el cuestionamiento principal de esta investigación: ¿respeto el tipo penal de defraudación fiscal genérica, los principios de derecho que conforman la garantía de seguridad jurídica establecida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos? Dicho cuestionamiento dio como resultado una investigación, la cual se expondrá en esta tesis.

CAPÍTULO I

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Para iniciar este capítulo, resulta de gran utilidad referir los orígenes del delito de defraudación fiscal en México, debido al impacto social que genera la falta de contribución para el gasto público, y conocer el esfuerzo de las autoridades para frenar la problemática que tal delito origina, y de la misma forma se considera importante ubicar su concepto así como el marco legal en el que se desenvuelve.

Cabe destacar que la defraudación fiscal constituye un problema que además de vulnerar los ingresos del Estado, perjudica su estructura social y económica, ya que para satisfacer las necesidades generales de sus integrantes, necesita disponer de recursos, los que consigue de diversas formas, y una de ellas es a través de las contribuciones que pagan de forma obligatoria los particulares.

1.1 Antecedentes históricos y marco legal del delito de defraudación fiscal

Los antecedentes del delito de defraudación fiscal, tiene sus orígenes en 1947 con la promulgación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal la cual fue abrogada en 1987,¹ sin embargo, su aplicación estuvo limitada, debido a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) no hacía efectivas las sanciones establecidas, ya que por mucho tiempo tuvo como política, que las sanciones por este delito eran de naturaleza administrativa, y bastaba con el convenio entre las partes (SHCP y el inculpado), y que además se garantizara el interés fiscal, para que se solucionara su situación fiscal.

Pero esta circunstancia cambió a partir de 1989, ya que las autoridades ahora no sólo persiguen y castigan tal conducta delictiva sino que han aplicado al delito de defraudación fiscal una mayor penalidad, el cual es utilizado no sólo como un medio para lograr una mayor recaudación, sino también para reprimir las conductas que sean contrarias a la estabilidad de las finanzas públicas, y que son perjudiciales e injustas para los contribuyentes cumplidos.²

¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 18ª ed. 2004, p. 475

² *Ib*, p. 476

Con el transcurso de los años, las autoridades han creado leyes que obligan al particular al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y como medida de presión han incrementado las sanciones y los supuestos en los cuales puedan incurrir los contribuyentes para ser tipificados como defraudación fiscal. Sin embargo, el contribuyente realiza este tipo de actividades ilícitas, ya sea para evitar el pago de las contribuciones, o por considerarlas, entre otros motivos, excesivas, inapropiadas, injustas, etc., o por el desconocimiento de los aspectos contables y jurídicos que establecen la forma de registro y el procedimiento mediante el cual se realizan los pagos de contribuciones.

Por lo antes expuesto, las autoridades han implementado estrategias y normas para establecer las bases legales y los organismos para el control y cobro de las contribuciones, esto debido a varias razones, entre las que tenemos el manejo correcto de recursos, la transparencia en la administración pública, entre otros, con el propósito de cumplir su objetivo primordial, que es el de satisfacer el interés general.

El organismo encargado de la recaudación de las contribuciones en México es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), establecido en 1995,³ el cual, por una parte participa directamente en la recaudación tributaria y, por otra, es un instrumento de determinación de las obligaciones fiscales. El SAT es un órgano desconcentrado de la SHCP, con carácter de autoridad fiscal, el cual cuenta con autonomía de gestión y con recursos y organización administrativa propia. Además de efectuar la recaudación tributaria, el SAT ejerce funciones de coordinación fiscal y colabora en la negociación de tratados internacionales en la materia, incluyendo los aspectos aduaneros.⁴

Una de las actividades principales del SAT es la consultoría y establecimiento de criterios a nombre del gobierno federal, lo que permite una adecuada supervisión de las obligaciones de los particulares, facilitando a éstos conocer con precisión sus responsabilidades tributarias. A pesar de todos los esfuerzos y sanciones ejemplares, la autoridad no ha logrado erradicar la problemática existente en relación a la defraudación fiscal, ya que, si bien es cierto que existe apoyo por parte de las autoridades, en cuanto a asesoría y elaboración de documentación, es complicado el obtener información por

³ DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 2003, 2ª ed., pp. 145 y sgts.

⁴ *Ib.* P. 151

medios electrónicos, ya que el SAT tiene implementado un sistema electrónico para consulta y asesoría, al cual forzosamente se debe acceder para poder obtener citas personalizadas de asesoría e información relacionada con las actividades desarrolladas como contribuyente, situación que resulta compleja, pues una gran parte de los contribuyentes no cuenta con los conocimientos necesarios para acceder a este tipo de asesoría, motivo por el cual tiene que acudir a despachos de contabilidad o jurídicos que los ilustren en el cumplimiento a sus obligaciones fiscales, lo cual tiene aparejada otra carga económica, que en el menor de los casos es de bajo costo, ya que la asesoría por parte de los despachos contables son costosas, aunado a esta problemática, se suma la dificultad que tiene que superar en relación a la interpretación y elaboración de declaraciones fiscales, las cuales son tan variables que representan un reto elaborarlas, y como consecuencia la posibilidad de incurrir en conductas que pueden ser consideradas como constitutivas del delito de defraudación fiscal.

Como se advierte las autoridades han pretendido frenar las conductas evasoras mediante la imposición de sanciones cada vez más severas, esto se ve reflejado en la clasificación que se hizo del delito de defraudación fiscal, el cual se encuentra tipificado como delito grave en los casos a que se refiere el artículo 194, fracción VI, inciso 2, del CFPP, dicha clasificación tiene consecuencias jurídicas más rigurosas con el objetivo de generar conciencia de la importancia que reviste el contribuir con los gastos públicos. Sin embargo, esta actividad no garantiza que las personas se concienticen de la importancia y efecto que tiene el cumplimiento en el pago de sus obligaciones fiscales, dando como resultado que los contribuyentes cautivos sean los que soportan el peso de la carga fiscal, ya que la autoridad, al no poder cubrir con lo recaudado las necesidades de su población, ha creado más impuestos para la satisfacción del interés público, y son los contribuyentes cumplidos los que tienen que soportar nuevamente la consecuencia de la actuación de autoridad y evasores fiscales.

Las leyes fiscales deben caracterizarse por su sencillez, precisión y legitimidad, con el objeto de garantizar la seguridad jurídica de los particulares, ya que éstas, como instrumento de las autoridades para sancionar al contribuyente evasor deben cumplir las condiciones necesarias para que cada quien reciba en forma justa la sanción

correspondiente, es decir, que se respeten los principios establecidos en nuestra Carta Magna a favor de los particulares.

En cuanto al marco legal, se establece, que todos los mexicanos debemos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, según el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, y la facultad para la creación de delitos se establece en el artículo 73, fracción XXI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) el cual nos hace referencia: para establecer los delitos y faltas contra la federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse, así como legislar en materia de delincuencia organizada.

La obligación de contribuir al gasto público está fundada en nuestra Constitución, así como también los principios de derecho que rigen esta obligación, los cuales emergen de la lectura del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, siendo éstos los siguientes: legalidad, proporcionalidad, equidad y el de gasto público.

La reglamentación que rige parte de la materia fiscal es el CFF, en el cual se establecen los delitos fiscales, éstos se encuentran establecidos en el Título IV, Capítulo II, denominado “De los Delitos Fiscales”, en el cual se tipifican las conductas consideradas como delitos, se establecen las sanciones aplicables a quienes las llevan a cabo, así como quien es la autoridad encargada de presentar la querrela en contra de los particulares que encuadren en el tipo penal fiscal.⁵

El Estado ha implementado todo un cuerpo normativo el cual tiene incluido las sanciones pertinentes para cada uno de los delitos que se cometan en materia tributaria, en México, los delitos fiscales se encuentran regulados en el Capítulo II, del título IV, del CFF, y conjuntamente el CFPP establece, en su artículo 194, fracción VI, inciso 2, que los delitos de contrabando y defraudación fiscal “se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad”, es decir, como opina acertadamente el Dr. Arrijo Vizcaíno,⁶ que a la persona que omita el pago de contribuciones, su conducta será calificada como delictiva, y en el caso de que la autoridad fiscal considere que se han materializado los supuestos

⁵ Los artículos que especifican todo lo relacionado a los delitos fiscales son del 92 al 115 bis, del CFF.

⁶ ARRIJOJA VIZCAÍNO, *Op. Cit.*, p. 478.

establecidos en el artículo 194, fracción VI, inciso 2, del CFPP , el delito de defraudación fiscal será calificado como delito grave, por lo que el particular podrá ser privado preventivamente de su libertad ya que no tiene derecho de salir bajo fianza, debido a que su ofensa en ciertos casos es equiparada a delitos tan graves como lo son el terrorismo, el secuestro, el genocidio, el homicidio, entre otros delitos establecidos en el citado artículo. La clasificación asignada ha este tipo penal se considera excesiva ya que al privarse el derecho de obtener la libertad bajo caución se violenta de igual forma la presunción de inocencia del imputado.

La evasión fiscal se presenta en dos modalidades: contrabando y defraudación fiscal; sin embargo, para efectos de esta investigación sólo se estudiará el delito de defraudación fiscal. Dentro de este contexto, el citado delito, se divide en dos tipos: defraudación genérica, la cual está comprendida en el artículo 108 y la defraudación equiparada contenida en el artículo 109.

El Código Penal Federal (CPF) establece en su capítulo III artículo 13, quienes son las personas responsables de delitos,⁷ y a su vez el artículo 95 del CFF establece quienes son los responsables de delitos fiscales.

Artículo 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.

⁷ Se transcribe el artículo 13 del CPF, para precisar su semejanza con el Artículo 95 del CFF. Son autores o partícipes del delito:

- I. Los que acuerden o preparen su realización.
- II. Los que los realicen por sí;
- III. Los que lo realicen conjuntamente;
- IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
- V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;
- VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;
- VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito, y
- VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Los autores o partícipes a que se refiere el presente artículo responderán cada uno en la medida de su propia culpabilidad. Para los sujetos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII, se aplicará la punibilidad dispuesta por el artículo 64 bis de este Código.

Por la lectura del texto del artículo 95 del CFF, se desprende, que personas pueden ser responsables del delitos de defraudación fiscal, y como se puede inferir, todas las personas involucradas en una negociación (contadores, abogados, gerentes, etc.) pueden ser autores o partícipes de delitos fiscales, sin embargo, a pesar de la similitud de ambos ordenamientos, éstos tienen diferencias las cuales están determinadas básicamente, por la gravedad del delito, esto se desprende del concepto que contiene cada una de las legislaciones en relación con el concepto de fraude.⁸

La autoridad competente para proceder legalmente en contra de los evasores fiscales es la SHCP, según lo señala el artículo 92 del CFF, la Secretaría formulará la 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, y deberá declarar que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio según lo establecido en los artículos 102 y 115 del CFF.

El marco legal que reviste a este delito, abarca más artículos y reglamentación que la mencionada en este apartado, sin embargo, como referencia se considera que son los suficientes para dejar en claro que este delito es de suma importancia, dado el impacto legal que tiene en la esfera jurídica de los particulares que incurrir en él, y además tener conocimiento de quienes son las autoridades encargadas de llevar a cabo las acciones legales, para proceder legalmente en contra de los defraudadores fiscales.

1.2 Análisis del concepto de contribución

Para determinar el por qué el particular, está obligado al pago de contribuciones, se desarrollará en este apartado, su concepto y los elementos que las configuran, y el origen de las contribuciones. La definición que a continuación se presenta, es la que expone el Dr. Adolfo Arrijo Vizcaíno: “el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria,

⁸ Se transcriben ambos artículos, para analizar las deferencias básicas entre ambos artículo 386 CPF; 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, y el artículo 108. CFF; 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. 9

excepcionalmente en especie”.⁹ De esta definición se desprenden los elementos que integran el tributo, los cuales son:

1. La existencia de un vínculo jurídico: este elemento no es otra cosa que el principio de legalidad, en el cual se establece que ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno, sin que este previamente facultado por una ley aplicable al caso.
2. El Estado como sujeto activo: en esta relación jurídica el sujeto activo es el Estado, ya que éste es el sujeto en cuyo favor se establece el crédito fiscal.
3. Los particulares como sujetos pasivos: son los sujetos a cuyo cargo está el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar, en los casos señalados por las leyes aplicables, para el sostenimiento de los gastos públicos del fruto de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Entendiéndose como particulares todos los ciudadanos, gobernados o administrados los cuales se agrupan en la denominación de contribuyentes.
4. El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie: es el pago que llevan a cabo los contribuyentes en detrimento de sus ingresos, rendimientos o ganancias, que por regla general es en forma pecuniaria y excepcionalmente en especie.¹⁰

Por lo anterior, se puede concluir que la contribución viene a constituir, básicamente la relación jurídico-tributaria, en la cual el Estado tiene la facultad de cobrar, y de forma correlativa el contribuyente de efectuar el pago de ésta.

Los elementos esenciales o configurativos de las contribuciones son los siguientes:

- a) Objeto: entendemos por objeto de la obligación tributaria sustantiva, aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por la obligación de dar a cargo de los sujetos pasivo y a favor del sujeto activo (fisco).
- b) Sujetos: sólo es Estado, en virtud de su potestad de imperio, puede ser el sujeto activo en la relación jurídica tributaria. De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución, los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios. En virtud de que son los únicos entes que tienen derecho de exigir el pagos de los tributos. Por el contrario, en la obligación tributaria el particular será siempre el sujeto pasivo.

⁹ ARRIJOA VIZCAÍNO, *Op. Cit.*, p. 126

¹⁰ La explicación de los elementos fueron sintetizados de la obra del Dr. Adolfo Arrijoa Vizcaíno, Derecho Fiscal, la cual se recomienda consultar.

- c) Base: Flores Zavala entiende por base a la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etcétera.
- d) Tasa: es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje.
- e) Monto: la cuantía o monto de la obligación tributaria es precisamente aquella cantidad que los sujetos pasivos deben de enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible, por las deducciones autorizadas por la ley.¹¹

Bajo el mismo contexto es conveniente puntualizar cual es el origen del tributo, siendo el principio de legalidad el que nos determina que toda norma debe de elaborarse conteniendo hipótesis normativas y supuestos jurídicos, de tal forma que el nacimiento del tributo nace a cargo de las personas físicas o morales, cuando éstos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa. De modo que se concluye que el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador descrito en la norma fiscal aplicable.

El CFF en su artículo 6º precisa que la contribución se causa cuando: “se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

1.3 La evasión fiscal en su modalidad de defraudación fiscal genérica

Existen diversas definiciones en relación a la evasión fiscal, y una de ellas es la siguiente: “un impuesto se evade cuando no se paga, y ello puede tener lugar tanto de una forma ilícita, mediante el fraude fiscal, como una forma lícita, mediante la elusión fiscal o la abstención de realizar el hecho imponible”,¹² de la definición anterior se desprende que se tienen dos clases de evasión fiscal una legal y otra ilegal, la legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales.

La evasión es ilegal, cuando se realizan actos violatorios de las normas legales, por ejemplo el contrabando, la defraudación fiscal, la simulación de actos o contratos, etc. No puede impedirse la evasión legal porque, como su nombre lo indica, se produce en virtud de actos realizados dentro de la ley; sin embargo, la que debe de evitarse es la evasión ilegal, entre otras razones, por el efecto que tiene en la sociedad la omisión

¹¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, México, 1999, pp. 84 y 85

¹² FUNDACIÓN MORO, Tomás, *Diccionario Jurídico Espasa*, Espasa Calpe, España, 1998, p. 395

intencional del pago y por los efectos jurídicos que ocasiona este delito. Porque si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y éstos tienen como principio fundamental la realización de atribuciones del Estado, “quien defrauda al fisco está obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir, es un enemigo de la sociedad en general”¹³, comenta al respecto Ernesto Flores Zavala.

La evasión fiscal como delito, está prevista en el CFF, y ésta se configura a través del delito de contrabando, el cual se encuentra establecido el artículo 102 al 107, y el delito de defraudación fiscal en los artículos 108 y 109 del señalado Código, éste último delito es el que ocupa esta investigación.

El delito de defraudación fiscal, es un nombre que se le asigna al delito de fraude genérico, reglamentado en el artículo 386 del Código Penal Federal (CPF), y ambos son delitos patrimoniales, con la diferencia de que la defraudación fiscal afecta el patrimonio del Estado, y por este motivo los legisladores han considerado que al delito antes mencionado se le clasifique como un delito grave en los supuestos establecidos por el artículo 194, fracción VI, inciso 2 del CFPP.

Otra diferencia, es que en el fraude el delincuente pretende incrementar su patrimonio, en cambio en la defraudación fiscal no precisamente aumenta el patrimonio de la persona, pues basta con que se omita total o parcialmente el pago de una contribución en los montos establecidos por el artículo 108, fracción II y III, del CFF, para que se actualice el delito de defraudación fiscal calificada y por consecuencia sea considerado como delito grave como lo establece el numeral 194, fracción VI, inciso 2, del CFPP, lo que a veces no necesariamente tiene como consecuencia el incremento de su patrimonio.

La defraudación fiscal genérica se encuentra definida en el CFF en su artículo 108 de la siguiente forma:

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

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

¹³ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas los Impuestos*, Ed. Porrúa, 12 México, 1975, 16ª ed., pp. 284.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.¹⁴

Es indiscutible, que la autoridad Fiscal en su pretensión de obtener una mayor cantidad de ingresos por concepto de impuestos, ha caído en el exceso al tratar de tipificar cualquier hecho, conducta o circunstancia como delito de defraudación fiscal.

La defraudación equiparada se encuentra definida en el artículo 109 del CFF, en el cual se establecen los tipos penales y sus sanciones a los actos específicos que tiene que realizar un contribuyente para ser sancionado por defraudador fiscal calificado.¹⁵

A la lectura del artículo 108 del CFF puede deducirse, que el legislador al tipificar el delito de defraudación fiscal genérica, en su intención de abarcar todas las actividades que considera como delictivas, ha caído en la falta de precisión, característica esencial en la elaboración de las leyes establecida en el artículo 14 constitucional, situación que se analizará con detenimiento en el último capítulo.

¹⁴ Las penas previstas en el artículo 108 del CFF, no se incluyeron en el texto, por lo que se recomienda su consulta.

¹⁵ En el cuerpo de los artículos 109 al 111 del CFF se especifican las actividades que el legislador consideró equiparadas al delito de defraudación fiscal, los cuales se recomienda consultar. 13

CAPÍTULO II

GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA

El Estado en el ejercicio de su soberanía desarrolla diversas actividades que tienden a afectar la esfera jurídica de los particulares en sus derechos, propiedades, libertad, etc., sin embargo, todo acto de autoridad tendrá necesariamente que llevarse a cabo cumpliendo obligatoriamente con un conjunto de requisitos, condiciones, elementos, etc., con el objetivo de que su actuación sea válida los cuales constituyen en su conjunto la garantía de seguridad jurídica para los gobernados.

La Constitución en su articulado establece la garantía de seguridad jurídica, prerrogativa que es necesaria para la comprensión del tema en desarrollo, pues se pretende determinar, que el tipo penal de defraudación fiscal genérica, violenta algunos de los principios que la sustentan. En este capítulo se analizarán cada uno de los principios que integran el bloque de la garantía de seguridad jurídica.

2.1 Concepto de seguridad jurídica

El Estado establece los lineamientos y normas a seguir, con toda la actuación desarrollada en su territorio, lo que implica que se deban llevar a cabo brindando seguridad jurídica a todos los particulares, entendida ésta como:

La seguridad jurídica es una de las instituciones más importantes dentro del contexto constitucional en tanto que protege el acatamiento o eficacia de las garantías individuales. Por seguridad jurídica, entonces, debe entenderse la existencia de normas claras que se aplican indistintamente. Su consecuencia es el Estado de Derecho, en que el actuar del Estado se desarrolla a través de leyes. La seguridad jurídica implica el establecimiento de limitaciones de procedimiento que la ley establece en el actuar del gobernante; es necesario satisfacer requisitos para afectar la seguridad jurídica del gobernado, es el camino que necesariamente debe seguir la autoridad para dirigirse al gobernado. Se traduce en limitaciones de las autoridades, en cuestiones de procedimiento¹⁶

La seguridad jurídica es la garantía dada al individuo en su persona, sus bienes y sus derechos de que no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegarán a producirse, le serán asegurados por la sociedad, protección y reparación, o sea, que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos

¹⁶ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *Las Garantías Individuales en México*, Ed. Porrúa, México, 2003, 2ª ed., p.p. 261 y 262.

previamente. Para el constitucionalista León Deguit el concepto de seguridad jurídica significa: “Se considera al Estado como una persona, como sujeto de derecho, tiene que admitirse necesariamente que cae bajo el imperio del derecho, y que no sólo es titular de derechos subjetivos, sino que está ligado por el derecho objetivo, por regla de derecho; en una palabra, que el Estado es según la expresión alemana, un Estado de derecho, un Rechtsstaat”.¹⁷

El Estado de derecho presupone el regreso a las bases fundamentales, o sea que para que una sociedad sea organizada por el Estado, solamente lo deberá de llevar a cabo mediante el Derecho, ya que es el único medio legal, que permite su implementación y correcto desarrollo. El maestro Ariel Rojas Caballero, explica que el Estado de Derecho tiene las siguientes características:

- 1) Subordinación de las leyes a la norma superior.
- 2) Respeto y vigencia plena de las garantías individuales.
- 3) Imparcialidad y vigencia en la administración de justicia.
- 4) Sometimiento de todo acto de autoridad al orden constitucional legal.
- 5) La proscripción de la arbitrariedad y la impunidad.

Concluye comentando que “la seguridad jurídica genera tranquilidad, en cuanto es base del equilibrio social, al grado de que si no existiera, las fuerzas sociales, tal vez se atacarían una a otras por lo que, es la tutela de los demás principios”.¹⁸

Para su estudio, se ordenó este bloque con los principios que integran la garantía de seguridad jurídica de la siguiente manera:

- 1) Principio de audiencia.
- 2) Principio de inviolabilidad del domicilio.
- 3) Principio de inviolabilidad de comunicaciones privadas.
- 4) Principio de las sanciones que pueden imponer las autoridades administrativas.
- 5) Principio de seguridad jurídica en materia procedimental penal.
- 6) Principio de seguridad jurídica en materia tributaria.
- 7) Principio de legalidad.

¹⁷ *Ibidem*

¹⁸ *Ibidem*

Cada uno de estos principios se desarrollará y se analizará en este capítulo, con el objetivo de ahondar en el conocimiento de la garantía de seguridad jurídica, y finalmente, concluir si de alguna manera se violenta alguno de ellos en el establecimiento del tipo penal de defraudación genérica.

2.2 Principio de irretroactividad de la ley

Esta garantía se encuentra consagrada en el párrafo primero del artículo 14 Constitucional que dice: “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. La irretroactividad de la ley significa que el contenido de la ley no se debe de aplicar hacia el pasado, debido a que no se debe de afectar relaciones jurídicas que se generaron antes de su vigencia. Existen varias teorías que explican la problemática de la retroactividad de la ley, de las cuales se dará una breve explicación y se mencionará la jurisprudencia aplicable a cada una de ellas. El maestro Ariel Rojas Caballero las expone magistralmente, siendo tomada de su obra tan valiosa información.¹⁹

- a. Teoría clásica o de los derechos adquiridos. Los expositores más importantes son Merlín y Blondeau, quienes sostienen como base de su teoría la distinción entre derechos adquiridos que han entrado en la esfera jurídica de la persona y las expectativas de derechos que son simples facultades no actualizadas o ejercidas aún por la persona.²⁰

Esta teoría es la que ha sido más acogida por la jurisprudencia. La siguiente tesis muestra lo establecido por esta teoría:

DERECHOS ADQUIRIDOS Y ESPECTATIVAS DE DERECHOS, CONCEPTO DE LOS, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. El derecho adquirido se puede definir como el acto realizado que introduce un bien, una facultad un provecho al patrimonio de una persona y ese hecho no puede afectarse, ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario, la expectativa de derecho en una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Época: 7ª. Volumen: 145-150. Página: 53.

- b. La teoría de Aubry et Rau, quienes distinguen los derechos que nacen por un hecho y voluntad de la persona, los que no pueden ser afectados por una nueva ley, de los

¹⁹ ROJAS CABALLERO, *Op. cit.*, p.p. 264 a 278.

²⁰ *Ibidem*.

derechos derivados de una ley, que sí son susceptibles de ser modificados por una ley nueva.²¹

Conforme a este criterio existe la siguiente jurisprudencia:

INQUILINATO EN SAN LUIS POTOSÍ. Bajo el imperio de la ley inquilinaria de San Luis Potosí, el término de la duración de los contratos de arrendamiento se sustrajo del campo de la autonomía de la voluntad, y se convirtió en materia de estatuto legal, de tal suerte que el plazo indefinido de arrendamiento constituía no una situación contractual, sino una situación legal que sólo mantuvo vigencia durante la vida del estatuto que la instituía, y en estas circunstancias, la nueva ley cobró aplicación inmediata sobre la situación en curso sin ser retroactiva, porque no obró sobre las condiciones de formación del contrato, sino que varío en materia reservada primitivamente a un estatuto legal que al desaparecer, automáticamente revirtió la misma materia al campo de la autonomía de la voluntad, conforme a la nueva Ley. Para mejor inteligencia de lo dicho, cabe señalar que no es por la forma, es decir atendiendo a la existencia o no existencia de un contrato, como debe de hacerse la distinción entre situaciones legales y contractuales, sino que debe de considerarse el fondo, para ver si se está en presencia de una materia abandonada a la autonomía privada, o de una materia reservada al estatuto legal. Y cuando no se trata de una materia contractual, sino de una materia del estatuto legal, la consecuencia es que la ley nueva se aplica desde su entrada en vigor a las situaciones en curso: es el efecto inmediato de la Ley y está exento de toda retroactividad, (Roubier, les principaus conflicts en droit prive transitoire, troiseme partie, página 108). Como la demanda al producir contestación reconvinó la terminación del contrato, desocupación y entrega de la finca, el estatuto legal que daba fuerza vinculatoria a la situación en curso aducida por el demandante (contrato de arrendamiento a plazo indefinido, por disposición de la ley), había con el desaparecido la situación legal independiente de la voluntad de las partes, por lo que la nueva Ley (Código Civil), tuvo aplicación inmediata e hizo procedentes las pretensiones de terminación del contrato, que el postrer estatuto colocaba nuevamente en el campo de la autonomía de la voluntad. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: 5ª. Tomo: CXVII. Página: 27.

- c. Beadry-Lacantiniere y Houque-Fourcade, quienes aluden a la facultad legal como una mera expectativa y a su ejercicio, que la convierte en un derecho adquirido.²²
- d. Teoría de las situaciones abstractas y situaciones concretas de derechos de Bonnecase. Esta teoría distingue las situaciones jurídicas abstractas (estados de derecho objetivo modificables por la nueva ley) de las concretas (estado particular del individuo respecto de la hipótesis que condiciona el nacimiento de las facultades y deberes). Considera respecto a los derechos condicionales, que si aún no se ha cumplido la condición, es aplicable la nueva ley.²³
- e. Laurent hace referencia a los simples intereses y los distingue de los derechos subjetivos fundados en la norma precedente, lo que da lugar al interés jurídico.²⁴

²¹ *Ibidem.*

²² *Ibidem.*

²³ *Ibidem.*

²⁴ *Ibidem.*

La jurisprudencia ha reconocido la eficacia de las tres teorías anteriores en el siguiente precedente:

RETROACTIVIDAD, TEORÍAS DE LA. Sobre la materia de irretroactividad, existen diversidad de teorías, siendo las más frecuentes, la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho y la de situaciones generales de derecho y situaciones concretas y situaciones abstractas y situaciones concretas (sic), siendo la primera, el mandamiento de la Ley, sin aplicación concreta de la misma. El derecho adquirido es definible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervienen en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio; en el segundo, el derecho está en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio, estos conceptos han sido acogidos por la suprema corte, como puede verse en la páginas 226 y 227 del Apéndice al tomo L del Semanario Judicial de la Federación, al establecer: Que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial. La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos, al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva Ley, sino es incurriendo en el vicio de la retroactividad. Si una obligación ha nacido sobre el imperio de una ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: 6ª. Volumen: CXXXVI. Página: 80.

- f. Coviello expresa, que el juez no puede aplicar la ley a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas o quitando eficacia o atribuyendo una diversa a las nuevas sobre la única base de la apreciación del hecho pasado. Pueden apreciarse tres posiciones en la aplicación de la ley a:

Hechos agotados con anterioridad a la vigencia de la nueva disposición. Estarían regidas por la ley anterior.

Consecuencias nuevas de un hecho anterior a la vigencia de la nueva ley, sin que el examen deba referirse o vincularse al elemento causal, esto es, que se consideren en sí mismas. Estarían regidas por la ley posterior.

Consecuencias nuevas de un hecho anterior a la vigencia de la nueva ley, cuyo examen deba referirse al elemento causal, que se aprecien en la relación causal con el hecho pasado que las genera. Estarían regidas por la ley anterior.

Considera que no son retroactivas las leyes que modifican la capacidad de las personas, que alteren la condición jurídica de las cosas y las leyes de procedimiento. En cambio, sí lo son las que alteran las condiciones intrínsecas de validez de un hecho, acto o situación jurídica así como la forma de ellos.²⁵

- g. Paul Roubier establece una distinción entre el efecto retroactivo y el efecto inmediato de la ley. En ese contexto considera que las leyes tienen efectos retroactivos cuando se aplican a:²⁶

Hechos consumados bajo el imperio de la ley anterior (*facta praeterita*)

²⁵ *Ibidem.*

²⁶ *Ibidem.*

Situaciones jurídicas en curso por lo que toca a efectos realizados bajo la vigencia de la antigua ley (*facta pendentia*)

En cambio, si la nueva ley se aplica a consecuencias aún no realizadas bajo el imperio de la antigua ley, aunque derivadas de un anterior, la aplicación de la nueva disposición no tiene efecto retroactivo sino inmediato.

Por lo que ve a hechos futuros, la nueva ley no puede ser retroactiva (*facta futura*)²⁷

Esta teoría ha sido acogida por la Suprema Corte de Justicia en el precedente siguiente:

RETROACTIVIDAD. EL ARTÍCULO 426, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDERAL NO ES RETROACTIVO. Para determinar si una ley procesal cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el artículo 14 constitucional, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte de que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes. El supuesto y la consecuencia, sin embargo, no siempre se generan de modo inmediato; puede ocurrir que su realización se suceda fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, es decir compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica es fundamental determinar la hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, de manera general y en principio, pueden darse las hipótesis siguientes: 1. Durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos por ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento a que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los nuevos componentes de la norma sustituida. 2. La norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. La norma jurídica contempla, un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se hayan realizado bajo la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de retroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no habrá de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su realización, así como las consecuencias que a tales supuestos se vinculan. En este sentido el artículo 426, fracción I, del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, reformado por el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de catorce de enero de mil novecientos ochenta y siete, no es retroactivo y, por tanto viola el artículo 14 constitucional, puesto que tal disposición, antes de ser reformada, disponía que causaban ejecutoria por ministro de ley las sentencias pronunciadas en juicios cuyo interés no rebasara la cantidad de cinco mil pesos, y si bien se alega que la sentencia pronunciada en el juicio de terminación de contrato de arrendamiento era apelable porque la demanda respectiva fue notificada y contestada antes del decreto de reformas, lo cierto es que, aunque la sentencia indicada no fue pronunciada durante la vigencia de la norma anterior sino bajo el imperio de la disposición cuestionada, es claro que tampoco pudo haberse generado la consecuencia específica, prevista por la norma anterior, consistente en la facultad de impugnar la sentencia mediante la interpretación del recurso de apelación. Por consiguiente, si una norma reformada y controvertida en el juicio constitucional modificó uno de los actos integrantes del supuesto jurídico previsto por la norma anterior, pero que no fue realizado bajo su vigencia, no viola la garantía de irretroactividad, toda vez que son disposiciones de la norma posterior las que rigen la realización d dicho supuesto y de las consecuencias jurídicas que q estos supuestos se

²⁷ *Ibidem.*

vinculan. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: 8ª. Tomo: IV PRIMERA PARTE. Tesis: LI/69. Página: 111.

Rojas Caballero en su obra explica que la doctrina ha considerado algunos supuestos donde claramente existe la retroactividad de las leyes. Estos son:

Cuando se limita la capacidad jurídica de una persona o se desconoce su estado civil.
Cuando se altera un elemento de existencia y de validez de un acto jurídico.
En materia penal, cuando se tipifique una conducta anteriormente realizada por un sujeto, o cuando se incremente la sanción.
En materia procesal, cuando ya iniciados los juicios se alteran los requisitos y elementos esenciales de la acción ejercitada o se limitan las defensas del demandado.²⁸

Así mismo enuncia las excepciones a la garantía de irretroactividad de las leyes, siendo las siguientes:

- a) La Suprema Corte ha estimado que las reformas constitucionales pueden aplicarse retroactivamente.
- b) En los casos de leyes de interés social, o reglamentarias de la Constitución se ha estimado que es otra excepción.
- c) Las leyes procesales, por regla general, pueden aplicarse retroactivamente.
- d) La jurisprudencia puede aplicarse retroactivamente.
- e) Puede aplicarse retroactivamente una ley en casos que beneficien al gobernado.²⁹

2.3 Principio de audiencia

Esta garantía se encuentra consagrada en el artículo 14 constitucional segundo párrafo la cual establece lo siguiente: “nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”. Esta garantía es fundamental ya que es la que establece la garantía de audiencia, y ésta constituye una limitación para la autoridad para extraer de la esfera jurídica del gobernado un bien o derechos en forma definitiva.

Los elementos que constituyen esta garantía son:

²⁸ ROJAS CABALLERO, *Op. cit.*, p.p. 279 a 314

²⁹ *Ibidem.*

1. Sujetos. Los sujetos activos de este precepto abarca a todas las personas, sin límite de ninguna especie, ni nacionalidad ni credo, ni sexo ni persona individual o moral, o sea toda persona es titular de este derecho subjetivo público.
2. Acto de autoridad condicionado. Este elemento constituye una limitación para la actuación de la autoridad, o sea, que ésta no puede privar de sus bienes, propiedades, posesiones o derechos a los gobernados sin satisfacer los requisitos establecidos. La garantía de audiencia, le da la seguridad al gobernado que si se llegase a actualizar el supuesto previsto en este precepto, se generará como consecuencia, la obligación de la autoridad de otorgar la garantía de audiencia.
3. Bienes jurídicamente tutelados: los bienes jurídicamente tutelados son la libertad, posesión, propiedad y derechos, los cuales sólo podrán ser afectados mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos.

Libertad: es la facultad genérica natural del individuo para forjar y realizar sus fines vitales y la selección de medios tendientes a conseguirlo.

Posesión: el poder de facto, o la tenencia material de un bien puede corresponder jurídicamente a una posesión originaria, derivada o detención.

Derechos: este concepto comprende cualquier especie de derecho subjetivo, ya sea real o personal. El concepto de derecho subjetivo nace de toda norma jurídica que establece una relación jurídica, consistente en la facultad concedida al sujeto pretensor y una obligación a cargo del sujeto obligado, como consecuencia de satisfacer los supuestos del precepto.³⁰

4. Momento en que debe de otorgarse la garantía de audiencia. Esta garantía deberá de efectuarse previa a la ejecución del acto privativo, mediante juicio.
5. Elementos que componen la garantía de audiencia. En el artículo 14 constitucional se establece que nadie podrá ser privado de su libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, Rojas Caballero explica en su obra *Las Garantías Individuales en México*: primero; que sea mediante juicio, segundo; seguido ante los tribunales previamente establecidos, tercero; en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y cuarto; y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Juicio previo: se entiende como el conjunto de actos procesales mediante los cuales se ejerce la función jurisdiccional es decir el derecho en un conflicto jurídico consistente en dirimir una controversia aplicando determinada situación normativa general a una situación jurídica o de hecho particular. Es concretizar la norma en un acto individualizado que satisfaga los intereses tutelados.

³⁰ ROJAS CABALLERO, *Op. cit.*, p.p. 279 a 314

Tribunales previamente establecidos: este principio judicialista por antonomasia, se encuentra atemperado en el campo de la práctica y de la interpretación reiterada de la Suprema Corte, y su objetivo es que no se caiga en la prohibición a que se contrae el artículo 13 de la Constitución, que prohíbe la existencia de tribunales especiales o por comisión, siendo aquellos que no tienen una competencia genérica sino casuística y la creación de éstos para llevar a cabo el acto de afectación, sino debe de ser una autoridad que esté previamente determinada y establecida.

En el que se cumplan las formalidades esenciales: este es elemento esencial de la garantía de audiencia y en el que se puede resumir todo su contenido. Es en lo fundamental, el cumplimiento por parte de la autoridad afectante, de varios requisitos procesales, sin los cuales se vicia de nulo el procedimiento.

Leyes expedidas con anterioridad al hecho: consiste en que el acto de afectación, debe fundarse en ley previa.³¹

Existen excepciones para el principio de garantía de audiencia, y es la propia Constitución la que establece estas excepciones las cuales están sustentadas en su artículo primero el cual determina, que podrán restringirse y limitarse solamente en los términos en que la propia Constitución lo señala.

Ignacio Burgoa explica en su obra *Las Garantías Individuales* cuales son estas excepciones, iniciando con la que se establece en el artículo 33 constitucional, en el cual se determina que los extranjeros que se juzgue o estime indeseable el Presidente de la República podrá expulsarlos del país sin juicio previo.

La segunda excepción se encuentra en el artículo 27 constitucional, en el cual se establece que el Presidente de la República o los gobernadores de los Estados, e sus casos respectivos podrán llevar a cabo expropiaciones por causa de utilidad pública.

La otra excepción a la garantía de audiencia la ha establecido la Suprema Corte, y es en materia tributaria, en cuanto a que antes de que el acto que fije un impuesto, la autoridad fiscal no se encuentra obligada a escuchar al causante, “también ha estimado, en congruencia con esta idea, que las leyes fiscales no deben necesariamente consignar ningún procedimiento para que, conforme a él, se brinde oportunidad a los sujetos tributarios para discutir los impuestos, derechos o aprovechamientos antes de que estas prestaciones se señalen en cada caso”.³²

Tampoco se establece la garantía de audiencia tratándose de órdenes judiciales de aprehensión, esta excepción se encuentra establecida en el artículo 16 constitucional, ya que, en éste no se exige que previamente a él se oiga al presunto indiciado en defensa, ya

³¹ *Ibidem.*

³² BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Ed. Porrúa México, 2005, 38ª. ed., p. 56

que únicamente se determina como requisito que exista una denuncia o querrela, de un hecho que se castigue con pena corporal.

2.4 Principio de exacta aplicación de la ley

Esta garantía se encuentra consagrada el artículo 14 constitucional el cual establece: “en los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”. Este principio se refiere a la exacta aplicación de la ley penal, el cual recoge una vieja regla que rige el derecho penal, *nallum poena, nallum delictum sine lege*, o sea, que no hay pena ni hay delito sino hay ley que lo establezca.³³ Este principio lo ha reconocido la Suprema Corte en la siguiente tesis:

EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL. GARANTÍA DE SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIÉN A LA LEY MISMA. La interpretación del tercer párrafo del artículo 14 constitucional, que prevé como garantía la exacta aplicación de la ley en materia penal, no se circunscribe a los meros actos de aplicación, sino que abarca también a la propia ley que se aplica, la que debe estar redactada de tal forma, que los términos mediante los cuales especifique los elementos respectivos sean claros, precisos y exactos. La autoridad legislativa no puede sustraerse al deber de consignar en la leyes penales que expida, expresiones y preceptos claros, precisos y exactos, al prever las penas y describir las conductas que señalen como típicas, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, cuando ello sea necesario para evitar confusiones en su aplicación y demérito en la defensa del procesado. Por tanto, la ley que carezca de tales requisitos de certeza, resulta violatoria de la garantía indicada prevista en el artículo 14 de la Constitución General de la República. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: I, Mayo de 1995. Tesis: P.IX/95. Página: 82.

2.5 Principio de legalidad civil.

Esta garantía se encuentra prevista en el artículo 14 constitucional el cual establece lo siguiente: “en los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforma a la letra o la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”. Debido a que el legislador no puede prever todos los supuestos normativos, ha establecido mecanismos de interpretación o de integración, para colmar las lagunas existentes en los cuerpos normativos, esto con el objetivo de resolver el conflicto planteado.

³³ ROJAS CABALLERO, *Op. cit.*, p.p. 314 y 315

2.6 Prohibición de celebrar tratados de extradición de reos políticos o esclavos

Esta garantía se encuentra inmersa el artículo 15 constitucional el cual establece: “no se autoriza la celebración de tratados para la celebración de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos, ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano”. Este artículo consagra: primero; la prohibición de celebrar tratados de extradición de reos políticos y esclavos y, segundo; la primacía constitucional y que las garantías son disposiciones de orden público que no se pueden pactar.

Por extradición se debe entender el procedimiento por medio del cual un Estado llamado requirente solicita a otro llamado requerido, la entrega de una persona para que sea procesada o para que purgue una sentencia en el país que lo solicita.

Los tratados internacionales son los convenios celebrados entre sujetos de Derecho Internacional, debiendo tener en cuenta que no todos los sujetos de Derecho Internacional son Estados, sino que también hay particulares. Básicamente se dirige al Presidente, al Senado y a la autoridad ejecutora (Secretaría de Gobernación o Secretaria de relaciones Exteriores)³⁴

2.7 Principio de legalidad

La garantía de legalidad se encuentra consagrada en el primer párrafo del artículo 16 constitucional el cual establece lo siguiente: “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. Esta garantía consiste en que toda autoridad, deberá dirigirse a los gobernados por medio de mandamiento por escrito, donde se explique las razones de su actuar, y además que esa autoridad deberá ser competente para la realización dicho procedimiento, expresando las razones, fundando y motivando su actuación.

Rojas Caballero explica ampliamente los elementos de esta garantía, estudio en el cual se basa el siguiente análisis:

Sujetos: activo y pasivo

- a) Activo: se refiere a todos los individuos sin hacer distinciones en cuanto a edad, sexo, credo, nacionalidad, domicilio, naturaleza jurídica, etc., se encuentra bajo la protección de esta garantía.

³⁴ ROJAS CABALLERO, *Op. cit.*, p.p. 319 y 320

b) Pasivo: se refiere a todas las autoridades e incluso la legislativa.

Acto de autoridad condicionado: Persona, familia, domicilio, papeles y posesiones.

a) Persona: se refiere a todos los sujetos que sean susceptibles a restringirles o lesionar su libertad, su familia, o a él como ser humano o gobernado.

b) Familia: se refiere al ámbito familiar y sus relaciones, o sea, que se vean afectados sus derechos familiares.

c) Domicilio: en el caso de la persona físicas se trata de su hogar, casa habitación. En el caso de las personas morales, es lugar donde se halle establecida su administración.

d) Papeles: se refiere a toda la documentación que acompaña al hombre desde que nace hasta que muere.

e) Posesión: se refiere a la posesión jurídica de un bien, ya sea derivada u originaria.

Elementos de la garantía de legalidad: mandamiento escrito, autoridad competente, fundamentación y motivación.

a) Mandamiento escrito: todas las actividades de las autoridades, que afecten la vida de los gobernados, tendrán que ser por escrito, no aceptándose que sean de manera oral. Este escrito deberá de contener el requisito indispensable para la validez de su actuación: firma autógrafa.

b) Autoridad competente: la orden de la autoridad debe ser emitida por la autoridad competente. Existen tres modalidades sobre la competencia: la de origen; la competencia constitucional y la jurisdiccional.

c) Fundamentación: el acto de molestia tiene que estar sustentado en el señalamiento preciso del precepto legal en que se funda para su actuación.

d) Motivación: se refiere a la correcta especificación de las circunstancias, razones, causas en que se basa el acto de molestia, para el caso en concreto, son los razonamientos que vinculan al supuesto en abstracto con el caso en particular.

El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra inmerso en el artículo 31, fracción IV, en que se establece que debe contribuirse a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Con lo establecido en este artículo se conforma el hecho de que toda actuación de la autoridad tributaria deberá de estar bajo el marco de la ley, dentro de una ley que regule su actuación, ya que no puede

existir tributo alguno que no esté sustentado en una ley que le dé origen.³⁵ La Corte se ha pronunciado de la siguiente forma en relación al principio de legalidad:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición legal anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificarse. Amparo administrativo en revisión 5605/43. Hernández Reyes Ramón. 20 de septiembre de 1944. Unanimidad de cinco votos. Relator: Nicéforo Guerrero. No. Registro: 807,811. Tesis aislada. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Quinta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tesis: LXXXI, Página: 5753.

De la anterior tesis se puede concluir que el principio de legalidad es primordial para la validez del establecimiento de las cargas tributarias, y que de no respetarse el debido proceso para creación y aplicación se estará violando las garantías de los particulares, por lo que dichas cargas serán inconstitucionales.

Las obligaciones del Estado en materia tributaria, se encuentran sujetas a las normas que establecen límites y juicios a seguir con el propósito de otorgar al gobernado en un plano de legalidad que le otorgue plena confianza de que la actuación de la autoridad se encuentra ajustada a derecho y tiene como base superior, los principios constitucionales que rigen a la nación. Todo gobernado tiene la ineludible obligación de

³⁵ ARRIJOA VIZCAÍNO, *Op. cit.*, p. 267

contribuir al gasto público a través del pago de contribuciones, que son el primordial medio de sustento del Estado, sin embargo, la reglamentación fiscal es compleja, imprecisa y algunas ocasiones arbitraria, la cual es modificada constantemente, creando en el ciudadano confusión e incertidumbre para su correcta interpretación.

2.8 Principio de inviolabilidad del domicilio

Esta garantía se encuentra consagrada en los párrafos octavo, decimoprimer, y último del artículo 16 constitucional que establecen:

...En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe de limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

... La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se ha acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

... En tiempo de paz ningún miembro del ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.

Esta garantía establece que sólo en los casos de cateo y visita domiciliaria, las autoridades están legitimadas para penetrar al domicilio del gobernado, con el debido respeto de los procedimientos establecidos.

Los elementos de este precepto son los siguientes:

1. Sujetos. Activo, cualquier persona; pasivo, en el caso de la visita domiciliaria cualquier autoridad administrativa, y en caso del cateo solo puede ser ordenado por la autoridad judicial.
2. Objeto. En ambos casos (visita domiciliaria y cateo) el efecto directo es la afectación de la privacidad del gobernado.
3. Bien tutelado. Seguridad jurídica, referida a la inviolabilidad del domicilio y la libre disposición de documentos y bienes que se encuentren en su domicilio.

2.9 Principio de inviolabilidad de comunicaciones privadas

La garantía de la inviolabilidad de la correspondencia se encuentra consagrada en

el penúltimo párrafo del artículo 16 constitucional, el cual establece lo siguiente: "... La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas, estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley". Este precepto establece la garantía de privacidad que tienen los gobernados, ya que la correspondencia es parte importante de su privacidad e intimidad. Esta garantía tiene sus limitaciones, ya que se puede tener acceso a la correspondencia con las órdenes de cateo.

La inviolabilidad a otras comunicaciones privadas se encuentra establecida en el artículo 16 párrafos noveno y décimo.

... Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor. (Adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de julio de 1996)

... Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con estos, carecerán de todo valor probatorio.

Como puede apreciarse esta garantía tiene sus límites, ya que con orden judicial podrán intervenir las comunicaciones telefónicas, fundando y motivando las razones por la que se pide la intervención, señalando el tipo de ésta, los sujetos y la duración.

2.10 Principio de acceso a la jurisdicción

La garantía de acceso a la jurisdicción se encuentra establecida en el artículo 17 constitucional, el cual expresa lo siguiente:

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. (Reformado en su integridad mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008)

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. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

Las sentencias que pongan fin a los procedimientos orales deberán ser explicadas en audiencia pública previa citación de las partes.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

La Federación, los estados y el distrito federal garantizaran la existencia de un servicio de defensoría pública de calidad para la población y aseguraran las condiciones para un servicio profesional de carrera para los defensores. Las percepciones de los defensores no podrán ser inferiores a las que correspondan a los agentes del ministerio público.
Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.

Este precepto establece la garantía de seguridad jurídica de acceso a la jurisdicción. Los elementos inmersos en este artículo son los siguientes:

A. Prohibición de la autocomposición (justicia por propia mano).

Este párrafo no contiene en sí una garantía individual, sin embargo, al analizarse en conjunto con los restantes párrafos cobra sentido el derecho de acción o de acceso a la jurisdicción. Rojas Caballero hace referencia a la obra del Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Don Juventino V. Castro, el cual sostiene:

Por todo lo anterior, afirmamos y sostenemos que lo dispuesto por el artículo 17 en el sentido de que ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho seguida de la declaración de que los tribunales estarán expeditos para administrar justicia, en su integridad conforma una garantía individual del orden jurídico, independientemente de la defectuosa redacción de dicha disposición que podría llevarnos a una conclusión contraria en un examen superficial de ella.

B. El derecho a la jurisdicción del Estado.

El gobernado tiene el derecho subjetivo público para acudir ante los tribunales para esclarecer sus pretensiones, y las autoridades están obligadas de atender cada una de sus pretensiones y resolverlas.

C. Independencia de los tribunales.

Es esta actividad de vital importancia, ya que los tribunales deberán actuar con imparcialidad, y es el legislador el que establece, en los dos niveles, tanto federal como estatal la obligación de que se establezca por los diferentes medios con lo que se cuente, la independencia de los tribunales.

D. Gratuidad.

Se trata de una garantía individual, en la cual se establece la prohibición que se le hace al Estado, para que cobre costas judiciales a los gobernados, esto se refiere a la imposibilidad en nuestro sistema jurisdiccional de establecer el cobro de contribuciones por el servicio prestado en su función pública. La siguiente tesis reconoce esta garantía:

COSTAS JUDICIALES, PROHIBICION CONSTITUCIONAL DE LAS. Lo prohibido por el segundo párrafo del artículo 17 constitucional cuyo antecedente se halla en la Constitución de

1857, es que el gobernado pague directamente a quienes intervienen en la administración de justicia, una determinada cantidad de dinero, como contraprestación por la actividad que realiza, esto es, que las actuaciones judiciales, no deben implicar un costo directo e inmediato para el particular, sino que la retribución por la labor de quienes intervienen en la administración de justicia debe ser cubierta por el Estado, de manera que dicho servicio sea gratuito y, por ende, están prohibidas las costas judiciales.

2.11 Principio de las sanciones que pueden imponer las autoridades administrativas

Esta garantía se encuentra establecida en los primeros tres párrafos del artículo 21 constitucional:

Artículo 21. La investigación de los delitos corresponde al ministerio público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquel en el ejercicio de esta función. (Reformado en su integridad mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 18 de junio de 2008)

El ejercicio de la acción penal ante los tribunales corresponde al Ministerio Público. La ley determinará los casos en que los particulares podrán ejercer la acción penal ante la autoridad judicial.

La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

La garantía consagrada en este precepto consiste en la limitación que tienen las autoridades administrativas en sentido material de imponer sanciones diferentes a las establecidas en este artículo, además establece los parámetros generales de las multas que pueden imponer las autoridades ejecutivas.

2.12 Principio de seguridad jurídica en materia procedimental penal

La garantía de seguridad jurídica se encuentra inmersa en la Constitución, y en la diversa legislación penal, en estos ordenamientos se establecen, obligaciones y las funciones para las autoridades involucradas en el proceso penal, y garantías consagradas en la Constitución para los particulares tanto para el ofendido como para el indiciado.

De manera muy general se hará mención a las garantías y en su caso obligaciones que tienen las partes involucradas en el proceso penal.

Las partes involucradas son:

1. Juez: tiene la obligación de resolver el fondo del asunto, de manera justa e imparcial.
2. Ministerio Público: obligación investigar sobre el ilícito; mediante las diligencias necesarias, y la prosecución del delito, ya como parte el juicio.
3. De la víctima o del ofendido: tiene las siguientes garantías: recibir asesoría; coadyuvar con el Ministerio Público; a que le reciban todos los datos o elementos de prueba; recibir atención médica, que se le repare el daño.
4. Indiciado: tiene las siguientes garantías: no podrá ser obligado a declarar; garantía de la libertad provisional bajo caución; tiene derecho a estar comunicado; 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; le serán facilitados todos los datos que solicite para su defensa y que consten en el proceso; 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.

2.13 Principio de seguridad jurídica en materia tributaria

La base de todo el sistema tributario en México se encuentran en el artículo 31, fracción IV de la Constitución que establece: “contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. (Reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993)

Del contenido del artículo 31, fracción IV se derivan las siguientes garantías en materia tributaria:

1. Deben de ser creadas mediante una ley.

El estado, por consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor, por antonomasia, del impuesto, a través del pago de una prestación incondicionada, sobre este tema la Corte Constitucional ha establecido que todos los elementos de las contribuciones deben de estar consignados en las leyes. La siguiente tesis señala:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, este establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no puede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos impredecibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de la observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto, de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 162. Página: 165.

En relación con las garantías individuales en materia tributaria y los ordenamientos jurídicos fundamentales que regulan la actividad financiera del Estado, se presenta en forma reiterada en los órganos jurisdiccionales federales, juicios de amparo contra leyes fiscales, en los que se expresan conceptos de violación en relación con los ordenamientos jurídicos fundamentales que regulan la actividad financiera del Estado, a saber: la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos.

En primer término, se ha pretendido establecer la violación a la garantía de legalidad tributaria cuando una determinada contribución esta establecida en una ley fiscal especial pero no en la Ley de Ingresos del ejercicio correspondiente. Sobre este tema la Suprema Corte ha establecido lo siguiente:

CONTRIBUCIONES, NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR LAS (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCION ESPECIAL), QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AÚN SIN ESTAR ENUMERADAS EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO. De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente (artículo 65, fracción II de la Constitución). La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la Ley de Ingresos respectiva, una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución del crédito y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no

significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte las leyes específicas impositivas y, por otra, la Ley de Ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el Presupuesto de Egresos no es indispensable que se prevea en la Ley de Ingresos, constitucionalmente hasta que este en una ley expedida por el Congreso de la Unión, salvo los casos limitativamente señalados en el artículo 131 de la Carta Magna. Por ello no existe inconveniente constitucional para decretar una contribución que deba recaudarse en un año determinado aun si estar enumerada en la Ley de Ingresos de ese año. No hay precepto constitucional que se refiera a una “Ley de Ingresos” ya que la Constitución sólo se refiere a que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional equitativa que señalan las leyes (en plural) por lo cual ello puede hacerse en uno o varios ordenamientos. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 199-204 Primera Parte. Página: 137.

Del criterio que informa el precedente reproducido se desprende que para cumplir con la garantía de legalidad tributaria basta que los elementos esenciales de una contribución estén establecidos en un acto formal y materialmente legislativo, sin que sea indispensable que en la Ley de Ingresos de cada anualidad se reitere que se recaudara ese tributo.

También se expone con frecuencia en los juicios constitucionales que las normas jurídicas que establecen contribuciones no pueden ser modificadas durante el año, a partir del llamado doctrinariamente principio de anualidad de los tributos. El Máximo Tribunal del País ha sostenido lo siguiente:

LEYES FISCALES PUEDEN EXPEDIRSE, REFORMARSE O DEROGARSE DURANTE EL TRANSCURSO DEL AÑO. Si bien es cierto que la Ley de Ingresos tiene vigencia, porque, de acuerdo con la fracción IV del artículo 74 de la Constitución, el Ejecutivo Federal tiene la obligación cada año, antes del 15 de noviembre o, excepcionalmente el 15 de diciembre una iniciativa de ley en las que se especifiquen las contribuciones que habrán de recaudarse en el año siguiente para cubrir el Presupuesto de Egresos, y si bien la Cámara de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como cámara de origen, no existe prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa del ley fiscal. Por el contrario, la posibilidad jurídica de expedir, reforma o derogar las leyes fiscales se infiere, por una parte, de que es facultad del Congreso de la Unión hacerlo, sin que exista prohibición de ello y, por otra, de lo dispuesto por el artículo 116 constitucional de que no puede hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior, lo que implica necesariamente, la modificación legal correspondiente que permita fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente. Por consiguiente, no existe impedimento constitucional alguno para que el Congreso de la Unión en uso de sus facultades, en cualquier tiempo expida, reforme o derogue disposiciones en materia tributaria. Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo; 52, Abril de 1992. Tesis; P./J. 14/92. Página 10.

2. Deben de ser proporcionales y equitativas.

La contribución debe de acercarse lo más que pueda, a la capacidad contributiva real del deudor del impuesto, ya que la Suprema Corte ha establecido que la proporcionalidad de las contribuciones debe examinarse atendiendo a las características de cada una, no existiendo una regla general sobre este tenor.

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada una contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe de determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo. Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 273. Página: 255.

3. Las contribuciones deben de destinarse al gasto público de la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios.

Esta primera garantía establece que las contribuciones sean destinadas para sufragar los gastos estatales en beneficio de la población. En relación al destino de las contribuciones la Suprema Corte ha acordado, que no se viola este principio de contribución, cuando lo recaudado se destine para un fin determinado, siempre y cuando se incluya dentro de los gastos que las leyes determinen como gastos públicos.

IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN CUARTA. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben de satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en la ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial siempre que este sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público. Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 165. Página: 167.

Finalmente, en relación con la garantía de destino al gasto público de las contribuciones, se ha planteado que se encuentra en relación directa y necesaria con el Presupuesto de Egresos, de tal suerte que se pretende la necesaria coincidencia entre la

aprobación de una determinada Ley que establezca una contribución y al previsión dentro del ordenamiento citado en primer término de lo que se va a gastar con lo recaudado por este concepto. El Tribunal Constitucional ha considerado que la garantía de destino al gasto público puede o no estar relacionada con el referido Presupuesto y que no existe impedimento constitucional para que primero se apruebe una Ley Fiscal Especial y después el Presupuesto de Egresos respectivo; lo importante, en todo caso, es que lo recaudado se destine específicamente al gasto público, como lo sostiene la tesis aislada que se invoca a continuación:

EGRESOS PRESUPUESTO DE. NO ES INCONSTITUCIONAL UNA CONTRIBUCION PORQUE SE ESTABLEZCA ANTES DE QUE SE APRUEBE EL. No es exacto que sólo proceda establecer una contribución cuando se haya aprobado el presupuesto de los gastos públicos a los cuales se destinará la recaudación, porque el requisito de las contribuciones se destinen al gasto público previsto en el artículo 31 constitucional, fracción IV , no implica que el órgano legislativo expida, previamente a la creación del impuesto, el presupuesto de egresos respectivo, pues la Constitución únicamente exige que los tributos sean destinados al gasto público, no que se destinen a sufragar los gastos de un presupuesto aprobado antes del establecimiento del gravamen; por ello; se debe considerar que no se viola el requisito constitucional referido aunque se establezca un impuesto sin que aun se haya aprobado el presupuesto anual de egresos, ya que la contravención al mismo sólo se actualizará si se demostrara que las cantidades recaudadas tienen previsto en la ley un destino diferente al de sufragar los gastos públicos. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. II, Agosto de 1995. Página: 70. Tesis: P. LIV/95.

Analizado el bloque de seguridad jurídica y los principios que integran a ésta, se puede apreciar que en la tipificación del delito de defraudación fiscal genérica al momento de ser considerada como delito grave según el artículo 194, fracción VI, inciso 2, de CFPP, violenta dos de los principios establecidos en esta garantía, el primer principio que se considera se violenta es el principio de exacta aplicación de la ley, debido que la redacción del tipo penal es muy amplia, lo cual permite a la autoridad fiscal hacer apreciaciones subjetivas al interpretar el tipo penal, situación que limita la garantía de seguridad jurídica del particular, ya que en materia penal se establece como garantía constitucional la exacta aplicación de la Ley, la cual se encuentra establecida en el artículo 14 Constitucional, el segundo principio que se considera se violenta es el de libertad provisional bajo caución, razón por la cual no se permite al particular indiciado obtener la libertad bajo caución, estas consideraciones se analizarán en el capítulo tercero de esta investigación, ya que en el siguiente capítulo se estudiará el delito de

defraudación fiscal genérica a la luz de la teoría del delito, con el objetivo de esclarecer la congruencia del ya mencionado delito con la garantía de seguridad jurídica.

CAPÍTULO III

LA DEFRAUDACIÓN FISCAL GENÉRICA A LA LUZ DE LA TEORÍA DEL DELITO

Partiendo de lo establecido en el Capítulo II, del Título IV, del CFF, denominado “De los Delitos Fiscales”, se hará un razonamiento del delito de defraudación fiscal genérico prevista en el artículo 108 del referido ordenamiento legal, a la luz de la teoría del delito y del bien que jurídicamente se tutela en el mismo, introduciendo algunas visiones doctrinarias, así como, los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y los Tribunales Colegiados de Circuito (TCC), han postulado a la luz de los delitos fiscales antes enunciados.

En este contexto, lejos de establecer una solución absoluta a los posibles problemas y contradicciones que imperan en el delito de defraudación fiscal, se formará una opinión fundada del texto actual del tipo penal y de la congruencia o incongruencia advertida en el tipo del delito antes mencionado, a efecto de presentar una crítica al establecimiento del tipo de defraudación fiscal genérica.

3.1 El delito de defraudación fiscal genérica a la luz de la teoría del delito.

De inicio, resulta conveniente hacer un análisis de la defraudación fiscal en la ciencia penal y aun más en la teoría del delito; por lo que a fin de dar a conocer una descripción clara de las conductas que se castigan en el CFF, resulta necesario no sólo hacer un análisis de los elementos que integran a dichos ilícitos, sino también de las particularidades que se presentan en cada una de las descripciones típicas que se plasman en el Código antes citado, con las que se pretende regular la conducta humana que

podiera causar perjuicios al fisco.

Partiendo de la definición que se precisa en el artículo 7 del CPF, tenemos que el delito, es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, así tenemos que los delitos no sólo son las conductas que se describen en el ordenamiento citado, sino también las descripciones típicas previstas en las leyes especiales que contienen preceptos de naturaleza penal, como se establece en el CFF. El Doctor en Derecho Fernando Castellanos Tena en su obra *Lineamientos de Derecho Penal*, define los delitos de acción y omisión de la siguiente forma: “los delitos de acción se cometen mediante un comportamiento positivo; en ellos se viola una ley prohibitiva. En los delitos de omisión el objeto prohibido es una abstención del agente, consisten en la no ejecución de algo ordenado por la ley”. Debe agregarse que los delitos de omisión violan una ley dispositiva, en tanto que los de acción infringen una prohibitiva.

Para el penalista Fernando Castellanos Tena, los elementos esenciales del delito son: la conducta, la tipicidad, la antijuricidad, la culpabilidad y la punibilidad como elemento no esencial, elementos que a continuación se incluyen en este apartado.³⁶

- a) Conducta: la conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito.³⁷
- b) Tipicidad: es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha por la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es, en suma, la acuñación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa.³⁸
- c) Antijuricidad: el juicio de antijuricidad comprende la conducta en su fase externa, pero no en su proceso psicológico causal; ello corresponde a la culpabilidad, la antijuricidad es puramente objetiva, atiende sólo al acto, a la conducta externa. Para llegar a la afirmación que una conducta es antijurídica, se requiere necesariamente un juicio de valor, una estimación entre conducta en su fase material y la escala de valores del Estado.³⁹
- d) Culpabilidad: es el nexo causal intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto.

³⁶ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, Ed. Heliasta, México, 1998, 39ª. ed. p. 132.

³⁷ *Ibid*, p. 149

³⁸ *Ibid*, p. 168

³⁹ *Ibid*, p. 178

El penalista Castellanos Tena explica la culpabilidad y sus tipos de la siguiente forma:

Elementos de la culpa. Por ser necesaria la conducta humana para la existencia del delito, ella constituirá el primer elemento, es decir, un actuar voluntario (positivo y negativo); es segundo término que esa conducta voluntaria se realice sin las cautelas o precauciones exigidas por el Estado; tercero: los resultados del acto han de ser previsibles y evitables y tipificarse penalmente; por último, precisa una relación de causalidad entre el hacer o no hacer iniciales y el resultado no querido. (Si el resultado es querido o aceptado, sea directa, indirecta, indeterminada o eventualmente, se estará en el caso de imputación dolosa). Diversas clases de culpa. Dos son las especies principales de la culpa consciente, con previsión, o con representación, existe cuando el agente ha previsto el resultado típico como posible, pero no solamente no lo quiere, sino abriga la esperanza de que no ocurrirá (sic). Hay voluntariedad de la conducta casual y representación de la posibilidad del resultado éste no se quiere, se tiene la esperanza de su no producción. La culpa es inconsciente, sin previsión o sin representación, cuando no se prevé un resultado previsible (penalmente tipificado). Existe voluntariedad de la conducta causal, pero no hay representación del resultado de naturaleza previsible. Formas de la culpabilidad. La culpabilidad reviste dos formas: dolo y culpa, según el agente dirija su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito, o a ese igual resultado por medio de su negligencia o imprudencia. Se puede delinquir mediante una determinada intención delictuosa (dolo), o por descuidar las precauciones indispensables exigidas por el Estado para la vida gregaria (culpa). El dolo, el agente, conociendo la significación de su conducta puede realizarla. En la culpa consciente o con previsión, se ejecuta el acto, con la esperanza de que no ocurrir el resultado; en la inconsciente o sin previsión no se prevé un resultado previsible; existe también descuido por los intereses de los demás. Tanto en la forma dolosa como en la culposa, el comportamiento del sujeto se traduce en desprecio por el orden jurídico. “Se reprocha el acto culpable porque al ejecutarlo se da preponderancia a motivos personales sobre los intereses o motivos de la solidaridad social en concurso; y porque teniendo obligación de guardar la disciplina y las obligaciones impuestas a la limitación individual, y todo el cuidado necesario para no causar daños, se desconoce o se posterga ese deber queriendo sólo disfrutar de los derechos y beneficios que brinda la organización, sin prescindir en nada de cuanto dicta el capricho o el deseo, aun con perjuicio de los demás hombres y como si el actuante fuera el único digno de merecer. Elementos del dolo. El dolo contiene un elemento ético y otro volitivo o emocional. El elemento ético está constituido por la consciencia de que se quebranta el deber. El volitivo o psicológico consiste en la voluntad de realizar el acto; en la volición del hecho típico. Diversas especies de dolo. Cada tratadista establece su propia clasificación de las especies dolosas. Así, se habla en la doctrina de dolo directo, simplemente indirecto, eventual, indeterminado alternativo, genérico, específico, calificado, etc. Nosotros nos ocuparemos de las especies de mayor importancia práctica. El dolo directo. Es aquel en el que el sujeto se representa el resultado penalmente tipificado y lo quiere. Hay voluntariedad en la conducta y querer del resultado. Según Cuello Calón el dolo directo se da cuando el resultado corresponde a la intención del agente. El dolo indirecto (o simplemente indirecto) conocido también como dolo de consecuencia necesaria, se presenta cuando el agente actúa ante la certeza de que causará otro resultado penalmente tipificado, que no persigue directamente, pero aún previendo su seguro acaecimiento ejecuta el hecho. El dolo eventual. (Confundido por algunos con el indeterminado) existe cuando el agente se representa como posible resultado delictuoso, y a pesar de tal representación, no renuncia a la ejecución del hecho, aceptando sus consecuencias. Hay voluntariedad de la conducta y representación de la posibilidad del resultado; éste no se quiere directamente, pero tampoco se deja de querer, se menosprecia que en última instancia equivale a aceptarlo.⁴⁰

⁴⁰ *Ibid*, p.p. 234 a la 240

Sin embargo, en su tratado *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, refiere como un elemento más del delito la punibilidad, sin ser un elemento esencial del delito:

e) Punibilidad: la punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a una pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción.⁴¹

En relación a estos elementos cabe precisar: por cuanto a la conducta en los delitos fiscales, esta surge por una acción u omisión que causa daño al patrimonio del fisco, en la que la materialidad de esa acción u omisión deriva en que se deja de ingresar al fisco sumas que le son adeudadas en concepto de tributos.

Asimismo, la tipicidad en el delito de defraudación fiscal se ve comprendida en un tipo genérico previsto en el artículo 108 del CFF y en sus vertientes específicas relativas a la defraudación fiscal equiparable, a los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes y por último los ilícitos relacionados con las declaraciones, la contabilidad y la documentación que deben presentarse ante el fisco; establecidas en el artículo 109 del mismo ordenamiento.

Comentando el contenido del artículo 31 de la CPEUM, todos los gobernados, dentro de los cuales se comprenden a mexicanos y extranjeros debemos contribuir a los gastos públicos de manera general proporcional y equitativa.⁴² En atención a ello la antijuricidad en los tipos penales materia de análisis se derivan que estas acciones u omisiones de los contribuyentes contravienen normas de interés general y de orden público relacionadas con el patrimonio del fisco, es decir, dichas acciones u omisiones previstas en el CFF, tiene como factor común que causan un perjuicio al fisco.

En lo referente a la culpabilidad en el delito analizado, el Lic. Arturo Millán González hace referencia al delito de defraudación fiscal al exponer que: “es un delito doloso, pues se excluye la posibilidad de que llegue a cometerse por negligencia, distracción, o descuido y adiciona, el estado no encarcela a quienes simplemente no

⁴¹ *Ibid*, p. 275

⁴² http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=290&id_ejemplar=23, 25 ~~30~~ abril de 2008

pagan sus impuestos, sino a aquellos que intentan engañarlo, haciéndose pasar por contribuyentes cumplidos, sin serlo”⁴³

No obstante lo anterior, la realidad arroja resultados distintos, ya que en ocasiones los gobernados se encuentran en situaciones en las que la simple ignorancia del contenido de la ley, acarrea una sanción por parte de la autoridad; pues como lo refiere el C.P. y M.I. Jesús Flores Rodríguez, uno de los principales problemas con el que se enfrentan muchos empresarios sin darse cuenta, lo es este tipo de delitos, a veces por ignorancia, falta de liquidez o descuido.⁴⁴ Lo que se ve respaldado por el contenido del artículo 109 último párrafo del CFF en el que se prevé la espontaneidad en el pago de la contribución omitida o del beneficio indebido con sus recargos, antes de que la autoridad descubra la irregularidad, lo que nos permite deducir que esta espontaneidad no se da únicamente en el contribuyente arrepentido sino también en aquel que descubre sus irregularidades y no desea ser sancionado.

Por último, la conducta deberá ser punible, es decir que la Ley penal debe de señalar en forma expresa, la pena que corresponde. Tratándose de los delitos especiales, la punibilidad de la Ley se encuentra en el ordenamiento especial, por tanto en caso de faltar un elemento al momento de exteriorizarse la conducta, no se puede afirmar que hay un delito, elementos que en ocasiones no son tomados en cuenta en los delitos fiscales. En reiteradas ocasiones hemos escuchado hablar de que no se dio el tipo penal, pero ¿qué es el tipo penal? La definición que la Ley Penal o, en su caso, la Ley Especial hace de cada delito, y al respecto el artículo 14 constitucional señala: que 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 que se trata, por tanto de esto de la ley exactamente aplicable, es lo que se le denomina el tipo penal.⁴⁵

Luego, la punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta, lo que atendiendo a nuestro sistema jurídico se ve inmerso

⁴³ MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, *La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales en 1990*, 1º, Ed. Pac, México, 1990, p 154 y 155

⁴⁴ www.Intelegis.com.mx/PDF/nov-5/0511-eldelitodedefraudacion.pdf, 30 de abril de 2008.

⁴⁵ http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=290&id_ejemplar=23, 30 de abril de 2008.

en la garantía constitucional consagrada en el artículo 14 de nuestra carta magna, relativo a que no hay pena sin ley.

En algunos casos, no basta con reprender al sujeto que utiliza una conducta delictiva, ya son muchos los casos en que deben de aplicarse normas penales que exigen la producción de un resultado. Por lo que se tiene diferentes tipos de delitos, en atención a su contenido o integración fáctica, pueden ser delitos de conducta; o bien delitos de resultado.⁴⁶ A continuación se analizará esta clasificación, con apoyo de lo señalado por el Lic. Luís Roberto Torres Figueroa en su artículo “Conducta y resultado, en el delito de defraudación fiscal”.

Al examinar el artículo 108 del CFF, se observa que en el delito de defraudación fiscal, el hecho delictivo se encuentra compuesto por tres elementos:

- a) Conducta;
- b) Resultado;
- c) Nexa causal.⁴⁷

De acuerdo a este precepto, el tipo punible contempla dos o más formas de cometer el delito, por lo que se le considera de formulación alternativa, ya que se puede defraudar al fisco de la siguiente forma:

- a) Uso de engaños; o por
- b) Aprovechamiento de errores.

En el primer caso, el verbo rector es engañar; y en el segundo caso, es aprovechar, pero sólo se puede materializar alguna de las conductas; ya que una excluye a la otra y, por lo mismo, resulta imposible que puedan coexistir. Así mismo, este delito es de

⁴⁶ El Lic. Luis Roberto Torres Figueroa en su artículo “Conducta y resultado, en el delito de defraudación fiscal”, explica los delitos de conducta, como aquellos que describen como punible el simple comportamiento de la gente, ya sea por acción u omisión. En este tipo de delitos, la conducta por sí misma, es objeto de represión penal, con independencia de que produzca o no un resultado, ya que la norma penal no lo determina ni lo exige. Y define a los delitos de resultados, como aquellos que exigen la producción de un determinado evento, como consecuencia de la conducta desplegada por el sujeto. Esto es, no basta con la simple conducta, sino que se requiere la producción de un resultado objetivo, causante de la sanción penal que la ley determine.

⁴⁷ Castellanos Tena explica la relación causal de la siguiente forma: entre la conducta y el resultado ha de existir una relación causal; es decir, el resultado debe de tener como causa un hacer del agente. Serio problema es el de determinar cuáles actividades humanas deben de ser tenidas como causas del resultado. Al respecto se han elaborado numerosas teorías advirtiéndose dos corrientes: generalizadora una e individualizadora la otra. Según la primera todas las condiciones productoras del resultado consideráanse causa del mismo. De acuerdo con la doctrina individualizadora, debe ser tomada en cuenta, de entre 41 todas las condiciones, una de ellas en atención a factores de tiempo, calidad y cantidad.

resultado alternativo, ya que al llevar a cabo la conducta delictiva se pueden obtener los siguientes resultados:

- a) Omitir total o parcialmente una contribución; o
- b) Obtener un beneficio en perjuicio del Fisco Federal.

Este precepto emplea las conjunciones “o-u” previendo dos formas de resultado, para lo cual la corte he resuelto de la siguiente forma:

DEFRAUDACIÓN FISCAL. EL DELITO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONTIENE VARIAS HIPÓTESIS DELICTIVAS DISTINTAS ENTRE SÍ. El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Ahora bien, de la simple interpretación gramatical del invocado precepto, es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, pues es sabido que por regla gramatical, la letra "o" y la diversa "u" que la sustituye, es disyuntiva y no copulativa o conjuntiva, como lo sería la letra "y"; en consecuencia, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras; de lo contrario, se estaría recalificando la conducta. De ahí que si el tribunal responsable, para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal consideró tales conductas como una sola, es clara la inexacta aplicación de la ley y evidente la violación a las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación, previstas por los artículos 14 y 16 constitucionales, en perjuicio de la quejosa.

Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito. XXVII. 8 p. Amparo directo 132/2002. 9 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Rodríguez Puerto. Secretario: Ignacio Ojeda Cárdenas. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena. Época. Tomo XVII, Febrero de 2003. Pág. 1042. Tesis Aislada.

En relación al nexo causal, definitivamente tendrá en este delito que existir una relación de causa efecto entre la conducta típica y el resultado del daño para que se actualice el delito de defraudación fiscal.

3.2 El bien jurídico tutelado por el delito de defraudación fiscal genérica y diversas opiniones doctrinales

Tanto en el delito de defraudación fiscal genérico, como el delito de defraudación específica, el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco. En todos, el sujeto activo es el causante o persona física o moral que ejecuta ciertas acciones u omite realizar ciertos actos a los cuales se ve obligado, con la consecuencia de que se omite total o parcialmente el pago de las contribuciones que corresponden, causándose un perjuicio al patrimonio del Estado; sin embargo, dando otro enfoque a lo antes mencionado

podríamos decir que el bien jurídico que la norma tutela va más allá del patrimonio, ya que al no realizar el pago de determinada contribución en los términos de la ley especial se deja de proveer al estado de un ingreso vital para proporcionar los servicios que este presta a los ciudadanos y a la operatividad misma de la Administración Pública, puesto que al no contribuirse con el gasto público se comete un delito que transgrede de manera indirecta en la necesidad y prioridades de todo el país. La siguiente tesis establece que no puede existir norma penal alguna, sin que se proteja un bien jurídico, que sea la base para determinar la hipótesis delictiva.

LA NORMA JURÍDICA TIENE COMO PROPÓSITO ESENCIAL REGULAR EL COMPORTAMIENTO HUMANO, permitiendo o prohibiendo determinadas conductas. Por su parte, la norma penal se construye, específicamente, para inhibir, conductas que dañan o que ponen en peligro los bienes jurídicos –individuales o colectivos–; valores que pretende proteger mediante las sanciones penales que correspondan. Así, uno de los principios que autorizan al Derecho Penal para reprimir una conducta, es la lesión al bien jurídico que la norma determine proteger. El bien jurídico protegido constituye la base sobre la cual se construye la hipótesis delictiva; por lo que no puede existir algún tipo de sanción penal sin la pretensión de salvaguardar de un determinado bien jurídico; entendiéndose por éste, todo interés vital del individuo o de la colectividad, protegido por la ley penal.

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, Mayo de 2001, Tesis 2ª XLIV, página 459: Penal Tesis Aislada.

Entonces, ¿cuál es el bien jurídico tutelado, afectado por el delito de defraudación fiscal?, la doctrina existente no se pone de acuerdo en este punto de la materia fiscal, ya que algunos autores aluden al patrimonio del Estado, como el bien jurídicamente tutelado que sanciona el delito de defraudación fiscal, mientras que otros ubican dicha tutela sobre el SAT; y otros más, sobre la hacienda pública. En los que todos los autores concuerdan, es en la confusión del bien jurídico que la ley salvaguarda, y en el hecho de que los resultados del delito fiscal pueden impedir el acrecentamiento de los ingresos del Estado; o bien provocar el menoscabo del erario público.⁴⁸

Son diversas las opiniones que se han referido al delito de defraudación fiscal en cuanto a su tipificación y las penalidades que de los numerales 108 y 109 del CFF que en él se establecen, por tal razón, para el esclarecimiento y mejor comprensión de la crítica planteada en esta tesis, proseguiré a plasmar las opiniones de diversos estudiosos de la materia fiscal, para reforzar el tema en cuestión.

En seguida se incluye la opinión de Guillermo Ruiz, columnista de la revista

⁴⁸ TORRES FIGUEROA, Luis Roberto, “Conducta y resultado, en la defraudación fiscal”, Revista en 43 Defensa Fiscal, diciembre 2005, p. 30

“Opinión Legal” Derecho Tributario y Constitucional Derecho y Nuevas Tecnologías Actualidad Jurídica y Económica Medio Ambiente , el cual vierte su opinión de la siguiente forma:

La represión penal no es el instrumento idóneo para corregir estas conductas, pero si el legislador juzgara que dichas conductas deben contar con la amenaza de la sanción penal sería necesario que el tipo de delito de defraudación tributaria incluyera con claridad las mismas en la forma ya indicada, posibilitando así que los sujetos pasivos puedan conocer sin duda la amenaza de dicha sanción penal y anticipar, en la medida de lo posible, dichas consecuencias en su conducta de acuerdo con lo previsto en este sentido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.⁴⁹

Se coincide totalmente con dicha opinión, ya que la falta de claridad en la creación del tipo penal, deja sin duda al particular, en desconocimiento de el por qué se les atribuye el delito de defraudación fiscal.

Es importante no dejar pasar la opinión del Dr. Adolfo Arrijo Vizcaíno, que expresa en su obra de Derecho Fiscal, en la cual a la luz del análisis de los artículos 108, 109, manifiesta lo siguiente:

En cuanto a la penalización del delito de defraudación fiscal opina lo siguiente: a defraudación como delito de corte patrimonial no tiene por qué quedar comprendida dentro de los delitos que afecte de manera importante valores fundamentales de la sociedad, desde el momento mismo en el que se trata de delitos cuyos principales efectos y consecuencias queda automáticamente subsanados cuando se garantizan o se pagan las prestaciones económicas adeudadas y, por consiguiente, ameritan todos los beneficios en materia de libertad caucional, y de libertad provisional que las leyes penales otorgan a quienes pueden seguir viviendo en sociedad sin constituir ningún peligro para sus semejantes.⁵⁰

Como ya se había manifestado en el desarrollo de esta tesis, se está en total desacuerdo que se incluya en la clasificación de delitos graves del artículo 194, párrafo VI, inciso 2, del CFPP al delito de defraudación fiscal según lo previsto en las fracciones II y III y los incisos a), b) y c) del artículo 108 y todas las fracciones del artículo 109 del CFF, ya que se está ubicando en el mismo plano jurídico al evasor fiscal con delitos de una gravedad mayor, tomando en cuenta que el delito de defraudación fiscal es un delito de corte patrimonial, y el daño al bien jurídicamente tutelado no tiene la misma trascendencia que otros delitos como el homicidio, secuestro, narcotráfico, etc., para incluirlo dentro de esta clasificación de la cual se derivan resultados jurídicos que afectan seriamente la vida del supuesto defraudador fiscal.

Y en relación al tipo penal de defraudación fiscal, establecido por el legislador

⁴⁹ <http://gruizlegal.blogspot.com/2004/12/simulacion-negocial-y-delito-fiscal.html>, 27 de diciembre de 2004.16 de mayo de 2008.

⁵⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p. 480

opina lo siguiente:

Por consiguiente, es a todas luces evidente que los afanes recaudatorios del Fisco Federal lo han llevado a extremos que tienden a volver todavía más arbitrario e impopular el criticado sistema de procuración y administración de justicia que México padece. Implacable con los ciudadanos comunes y corrientes, pero inflexible y dadivoso con quienes cuentan con algún tipo de protección oficial.⁵¹

Resulta claro que las autoridades en su afán recaudatorio, violentan algunos principios establecidos para todos los gobernados, como lo es la exacta aplicación de la ley y el de libertad provisional bajo caución, este último a su vez violenta el principio de presunción de inocencia establecido por nuestra Carta Magna. El análisis de estas afirmaciones se hará en el siguiente capítulo.

Con estas opiniones pasamos al siguiente capítulo, con la cual se trata de ilustrar, la problemática existente para esclarecer los difíciles entretejidos que nuestros legisladores utilizan a elaborar nuestras leyes.

⁵¹ *Ibidem.*

CAPITULO IV

LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL GENÉRICA

La garantía de seguridad jurídica es uno de los principios más preciados que el Estado debe de otorgar a los particulares, mediante la observancia general de las normas jurídicas y mandatos de la autoridad que permitan que los individuos se muevan dentro de un marco legal con igual libertad y autonomía y que realicen sus planes de vida, esto con el fin de que los particulares logren obtener la tranquilidad que el Estado está obligado a brindarles, para ello, es necesario el establecimiento de un marco legal sólido y de una convicción real de sus integrantes por vivir en completa observancia de sus disposiciones, es por esto que la seguridad jurídica implica un verdadero reto en la sociedad actual, y debido a la importancia que para el Estado implica la captación de recursos para la realización de sus fines, es importante que las leyes que penalicen la falta de cumplimiento de las disposiciones fiscales sean claras y precisas .

4.1 Análisis del tipo penal de defraudación fiscal genérica

El siguiente apartado consiste en puntualizar las consideraciones que a nuestro criterio dificultan la comprensión y aplicación del tipo de defraudación fiscal genérica,

específicamente en su primer párrafo, así como la falta de congruencia en la especificación del tipo de defraudación fiscal genérica y sus penalidades en relación con el tipo de defraudación equiparada, y por último la reclasificación que sufrió el tipo penal de defraudación fiscal en Código Federal de Procedimiento Penales, al ser catalogado en ciertos supuestos como delito grave, ya que sus consecuencias jurídicas consideramos son excesivas por tratarse de un delito de carácter patrimonial.

Como primer crítica en relación a esta figura delictiva se puede apreciar que el primer párrafo del artículo 108 del CFF es exageradamente amplio, “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”, ya que en base a éste, cualquier hecho o conducta que la autoridad fiscal estime como perjudicial a sus intereses, puede ser considerado como defraudación fiscal, puesto que puede ser sujeta a interpretaciones subjetivas.

Por otra parte se estima que es indebido que el artículo 109 del ordenamiento citado, imponga las penas remitiendo al artículo de defraudación genérico, pues tal proceder del legislador vulnera el principio de certeza y seguridad jurídicas, porque a nuestro juicio las conductas que pudiesen constituir el delito equiparado, no siempre se ven revestidas de la reprochabilidad que merecen los engaños y aprovechamiento de errores del tipo genérico y para ejemplo de ello, se deben analizar las fracciones II y V, del artículo 109, en las que el delito se configura a partir de omisiones que pueden derivar del descuido, de negligencia o de desconocimiento de la Ley, que no llevan inmersa la carga negativa de quien realiza engaños y aprovecha errores para beneficiarse en perjuicio del fisco.

Por una parte, se advierte cierta imprecisión e incongruencia en el delito genérico previsto en el artículo 108 y el 111 en el cual se establecen los delitos relacionados con la contabilidad y presentación de declaraciones del Código Fiscal de la Federación, ya que en el artículo 108 se prevé un sistema de imposición de penas, a la luz de las cuantías que se pudiesen manejar, en relación a los montos defraudados, advirtiéndose que para el caso de la cuantía mayor, se prevé una pena de hasta nueve años, y si se relaciona esta penalidad con la establecida en el artículo 111, es incongruente por cuanto a las penas

que postula, pues aún cuando prevé conductas que pueden considerarse de mayor gravedad a las previstas en el tipo de defraudación genérico; a saber, el que grandes contribuyentes realicen los actos comprendidos en las fracciones II, III y IV, del citado precepto; es decir, que registren sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos; que 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; o que determine pérdidas con falsedad; y que por ende pueden tener un mayor impacto en el fisco sin que en las fracciones II y III sea posible estimar una cuantía; de manera injustificada establece penas menores a las establecidas en el tipo de defraudación genérico, porque la penalidad máxima que establece el artículo 111 es de tres años que está muy por debajo de la pena mayor prevista en el delito de defraudación fiscal genérico establecida en el artículo 108 del mencionado Código.

Por lo antes expuesto, se considera que realmente se tienen deficiencias de precisión y claridad en la determinación del tipo penal de defraudación fiscal genérica por lo que el legislador tendrá que corregir para evitar las futuras injusticias a las que se expone el contribuyente, en primer lugar para interpretar sus obligaciones, y posteriormente para comprender claramente cuando específicamente está incurriendo en un delito fiscal de esta repercusión jurídica tan excesiva.

4.2 Principios que se violentan de la garantía de seguridad jurídica en el tipo penal de defraudación fiscal genérica.

La seguridad jurídica en materia tributaria, implica entre otras cosas, el establecimiento de los medios de defensa a favor de los contribuyentes en caso de presentarse controversias con la autoridad fiscal, y debido a que las disposiciones fiscales son muy complejas, el particular al actuar en defensa de sus intereses y presentar los recursos administrativos en contra de las resoluciones de la autoridad fiscal, pero al generar dichos recursos elevados costos, el contribuyente en ocasiones acepta la resolución, ya que es menos gravoso aceptar y pagar, que ejercer su derecho de ser oído y vencido en juicio.

Por lo que resulta de suma importancia que la tipificación del delito sea creada de acuerdo a los principios de legalidad y de seguridad jurídica, ya que una norma no sólo debe de ser emitida por los órganos competentes, sino que además, el ordenamiento jurídico deberá estar compuesto por normas claras y precisas, en las que respeten la las garantías de todos los gobernados, derecho establecido en el artículo 14 constitucional en el que se reconoce el derecho a la libertad y seguridad jurídica en los juicios de orden criminal.

Bajo este contexto, se considera que el delito de defraudación fiscal genérica viola los siguientes principios establecidos dentro de la garantía jurídica constitucional:

1. La garantía de exacta aplicación de la Ley: se considera que el tipo penal de defraudación fiscal genérica violenta esta garantía debido a la amplitud que maneja el legislador el momento de describir el tipo penal en el párrafo primero, y de la misma forma tiene falta de exactitud al no precisar que se entiende por documentos falsos, situación de lo más delicada ya que esta actividad la da el efecto de calificado al delito de defraudación fiscal, situándolo en la clasificación de delito grave previsto en el artículo 194, fracción VI, inciso 2, del CFPP, los anteriores razonamientos expresan como consecuencia que se tomen en cuenta elementos subjetivos, debido a su falta de precisión. Fundamentamos nuestro dicho en la ya mencionada tesis que a continuación se transcribe:

EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL. GARANTÍA DE SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIÉN A LA LEY MISMA. La interpretación del tercer párrafo del artículo 14 constitucional, que prevé como garantía la exacta aplicación de la ley en materia penal, no se circunscribe a los meros actos de aplicación, sino que abarca también a la propia ley que se aplica, la que debe estar redactada de tal forma, que los términos mediante los cuales especifique los elementos respectivos sean claros, precisos y exactos. La autoridad legislativa no puede sustraerse al deber de consignar en la leyes penales que expida, expresiones y preceptos claros, precisos y exactos, al prever las penas y describir las conductas que señalen como típicas, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, cuando ello sea necesario para evitar confusiones en su aplicación y demérito en la defensa del procesado. Por tanto, la ley que carezca de tales requisitos de certeza, resulta violatoria de la garantía indicada prevista en el artículo 14 de la Constitución General de la República. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: I, Mayo de 1995. Tesis: P.IX/95. Página: 82.

Esta tesis establece que toda ley penal deberá de contener preceptos claros, precisos y exactos, al momento de prever las penas y describir las conductas que

se señalen como típicas, con el objetivo de evitar confusiones en su aplicación y demérito en la defensa del procesado. Por lo que dista mucho de respetar esta garantía, ya que como es evidente carece de tales requisitos el tipo penal en cuestión. Adicional a la crítica anterior, se puede señalar la falta de congruencia en cuanto al establecimiento de las penas, ya que al momento de tipificar al delito de defraudación fiscal genérica y equiparada, en comparación con los relacionados con la contabilidad y presentación de declaraciones, existen actos que podrían ser considerados más graves, como los establecidos, en el artículo 111 ya comentado en el apartado anterior, a los cuales el legislador le determinó una penalidad menor. Bajo el mismo contexto, se advierte que en las penas establecidas en el artículo de defraudación genérico, se remite al artículo 108, cuestión que se considera vulnera el principio de certeza y seguridad jurídicas, porque a nuestro juicio las conductas que pudiesen constituir el delito equiparado, no siempre se ven revestidas de la reprochabilidad que merecen los engaños y aprovechamiento de errores.

2. La garantía de libertad provisional: al clasificar el legislador al delito de defraudación fiscal como delito grave en los supuestos señalados en el artículo 194 fracción VI inciso 2 del CFPP, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificadas, se está coartando el derecho de obtener la libertad provisional consagrada en nuestra Constitución, y con esto a la vez se violenta el principio de presunción de inocencia. Dicha cuestión ha sido plasmada en la tesis de jurisprudencia identificada con el rubro:

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. EL PRINCIPIO RELATIVO SE CONTIENE DE MANERA IMPLÍCITA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero, y 102 apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprenden, por una parte, el principio de debido proceso legal que implica que al inculpado se le reconozca el derecho a su libertad, y que el Estado sólo podrá privarlo del mismo cuando, existiendo suficientes elementos incriminatorios, y seguido un proceso penal en su contra en el que se presenten las formalidades esenciales del procedimiento, la garantía de audiencia y de ofrecer pruebas para desvirtuar la imputación correspondiente, el juez dicte sentencia definitiva declarándolo culpable, y por otra parte el principio acusatorio, mediante el cual corresponde al Ministerio Público la función persecutoria de los delitos y la obligación de la (carga) de buscar y presentar las pruebas que acrediten la existencia de éstos, tal y como se desprende en lo dispuesto

en el artículo 19, párrafo primero, particularmente cuando previene que el auto de formal prisión deberá expresar “los datos que arroje la averiguación previa, los que deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del acusado”, en el artículo 21, al disponer que “la investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público”, así como en el artículo 102, al disponer que corresponde al Ministerio Público de la Federación la persecución de todos los delitos del orden federal, correspondiéndole “buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos”. En ese tenor, debe estimarse que los principios constitucionales del debido proceso legal y el acusatorio resguardan en forma implícita el diverso principio de presunción de inocencia, dando lugar a que el gobernado no esté obligado a probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, en tanto que el acusado no tiene la carga de probar su inocencia, puesto que el sistema previsto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le reconoce, a priori, tal estado al disponer expresamente que es el Ministerio Público a quien incumbe probar los elementos constitutivos del delito y la culpabilidad del imputado. Novena Época-Instancia: Pleno- Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*- Tomo: XVI, Agosto de 2002- Tesis: P. XXXV/2002-Página: 14. Amparo en revisión 1293/2000. 15 de agosto. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Eduardo Ferrer Mac Gregor Poisot y Arnulfo Moreno Flores. El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada el quince de agosto en curso, aprobó, con el numero XXXV/2002 la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de dos mil dos.

Tomando en cuenta que en México prevalece o debería de prevalecer el Derecho Penal de corte liberal, en el que las penas deben de imponerse en función de la peligrosidad de los delincuentes, y considerando que se trata de un delito de carácter patrimonial, y que en el fraude genérico establecido en el artículo 386 del CFPP, en que normalmente se tiene derecho de salir en libertad bajo fianza y/o el derecho de que sus respectivos procesos penales se den por terminados, cuando se lleva a cabo la reparación del daño patrimonial o económico que hubieren causado, motivo por el cual se considera que este delito no debiera ser clasificado como delito grave, ya que el inculpado al garantizar el crédito fiscal a la autoridad administrativa está avalando su disposición para reparar el daño causado, por lo que debiera de otorgársele la libertad provisional bajo caución mientras dure el proceso seguido en su contra.

CONCLUSIÓN

Partiendo de los antecedentes y argumentos establecidos en los puntos que anteceden al presente se concluye, que la redacción del delito en estudio, carece de la claridad y precisión que exige al respecto nuestra Constitución en las normas de carácter punitivo, pues como se ha dicho, la certeza y seguridad jurídicas para la aplicación de la ley penal, sólo es posible otorgarlas al particular, por parte del legislador, cuando en las descripciones típicas que se promulguen, no exista confusión alguna que pueda dejar en estado de indefensión a los contribuyentes, por impedirles conocer a plenitud si con las actividades que desarrollan se encuentran dentro de las conductas reguladas por las normas fiscales, para efecto de proceder a su cumplimiento espontáneo.

Así, debemos recordar que en la materia fiscal y penal, al imperar el principio de aplicación estricta de las normas, no debe darse pie a la existencia de normas vagas que hagan imposible el entendimiento y adecuada defensa por parte de los gobernados.

Asimismo, partiendo del hecho de que en la administración pública debe imperar el principio de la buena fe; se debe buscar la existencia de normas que no admitan

diversos sentidos al momento de su aplicación, para efecto de que tanto la autoridad fiscal, como los contribuyentes, estén en igualdad de circunstancias para el ejercicio de sus facultades y obligaciones; razón por la cual, se deberán adecuar los textos de las normas analizadas, para efecto de que no se vulneren los principios de claridad y precisión en la estricta aplicación de la Ley, establecidos en nuestra Carta Magna para los delitos en materia fiscal.

Por lo que se sugiere, para evitar todos estos problemas de precisión jurídica, se elimine el tipo delictivo genérico, ya que con este cambio se reducirían considerablemente, los amparos por violación al artículo 14 constitucional sobre el delito de defraudación fiscal calificada, el cual genera costos elevados al Estado para la solución de estas inconformidades, y así brindar a los particulares una legislación clara que no se preste a interpretaciones subjetivas para definir con claridad que es lo que la autoridad fiscal considera lesivo a sus intereses, y brindar la tan mencionada seguridad jurídica que nuestra Constitución establece para todos los gobernados.

Bajo este mismo contexto, se considera inapropiada la clasificación de este delito, ya que al ser tipificado como delito grave por el CFPP en el caso de encuadrar en los supuestos establecidos por el artículo 194, fracción VI, inciso 2, y cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificadas, por lo que el supuesto defraudador no obtiene la libertad provisional bajo caución por estar clasificado el delito de defraudación calificada como delito grave, y se tiene como consecuencia efectos que finalmente no corrigen la problemática que se pretende remediar con esta medida extrema, al contrario, existe un descontento por parte del sector productivo hacia las disposiciones y criterios recaudatorios, debido a que las leyes fiscales son complejas y cambiantes, por lo que, se debería de tomar en cuenta para otorgar la libertad provisional, el hecho de que el contribuyente garantice el monto de su omisión o en su caso el pago del crédito fiscal, otorgándole la oportunidad de preparar su defensa, y de resultar satisfactoria para éste integrarse rápidamente el sector productivo y que la experiencia, le sirva como un apercebimiento de lo importante de las consecuencias jurídicas específicamente porque desde el inicio del proceso penal se afecta su libertad personal, que es imprescindible para

seguir llevando a cabo sus actividades productivas en beneficio de la sociedad.

Fuentes consultadas

Libros de texto

Alvarado Esquivel Miguel de Jesús. *La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal*. Editorial Porrúa, México, 2000, 1ª ed.

Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, México, 2004, 18ª ed.

Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Editorial Porrúa, México, 2005, 38ª ed.

Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta, Argentina, 1981, 20ª ed.

Carbonelli Miguel. *La Constitución en serio*. Editorial Porrúa, México, 2006, 2ª ed.

Carrasco Iriarte Hugo. *Amparo en Materia Fiscal*, Editorial Harla. México, 1998, 1ª. ed.

Castellano Tena, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. Editorial Porrúa, México, 1998, 39ª ed.

Castro Juventino V. *Garantías y Amparo*. Editorial Porrúa, México, 2006, 14ª ed.

De la Cueva, Arturo. *Derecho Fiscal*. Ed. Porrúa ed. México, 2003, 2ª. pp.

Diep Diep Daniel. *Los agravios Fiscales y su impugnación*. Editorial PAC, México, 2000, 1ª. ed.

Esquivel Vázquez Gustavo A. *La Prueba en el Juicio Fiscal Federal*. Editorial Porrúa, México, 1999, 2ª. ed.

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas los Impuestos*. Editorial Porrúa, México, 1975, 16ª. ed.

Fundación Moro, Tomás. *Diccionario Jurídico Espasa*. Editorial Espasa Calpe, Madrid, 1998, 1ª. ed.

Izquierdo Muciño Martha Elba. *Garantías Individuales*. Editorial Oxford, México, 2001, 1ª. ed.

Martínez Gutiérrez Javier. *Estudio Práctico de las Reformas Fiscales 2001*. Editorial ISEF, México, 2001, 1ª. ed.

Menéndez Moreno Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario Parte General: Lecciones de Cátedra*. Editorial Lex Nova, España, 2004, 5ª. ed.

Millán González, Arturo. *La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales en 1990*. Editorial Pac, México, 1990, 1º. ed.

Montiel y Duarte Isidro Antonio. *Estudios sobre las Garantías Individuales*. Editorial Porrúa, México, 1991, 5º. ed.

Morello Augusto M. *Constitución y Proceso*. Editorial Abeledo-Perrot, Argentina, 1998,

1º. ed.

Paredes Montiel Marat. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Editorial Porrúa, México, 2001, 1ª. ed.

Quiroz Acosta Enrique. *Lecciones de Derecho Constitucional*. Editorial Porrúa, México, 2006, 2ª. ed.

Reyes Corona Oswaldo G. *Manual de Amparo Fiscal TOMO II*. Editorial TAXXX, México, 2001, 1ª. ed.

Rojas Caballero, Ariel Alberto. *Las Garantías Individuales en México*. Editorial Porrúa, México, 2003, 2ª. ed.

Sánchez Bringas Enrique. *Derecho Constitucional*. Editorial Porrúa, México, 2006, 10ª. ed.

Sánchez Hernández Mayolo G. *Derecho Tributario TOMO I*. Editorial Cárdenas, México, 2002, 3ª. ed.

Serra Rojas Andrés. *Derecho Administrativo Primer Curso*. Editorial Porrúa, México, 2006, 26ª. ed.

Serra Rojas Andrés. *Derecho Administrativo Segundo Curso*. Editorial Porrúa, México, 2006, 26ª. ed.

Tena Ramírez Felipe. *Leyes Fundamentales de México 1808-2005*. Porrúa, México, 2005, 24ª. ed.

Torres Figueroa, Luis Roberto. “*Conducta y resultado, en la defraudación fiscal*”. Revista en Defensa Fiscal, 2005.

Vergara Tejada José Moisés. *Defensa Legal del Contribuyente en Materia Fiscal TOMO I*. Editorial Ángel Editor, México, 2004, 1ª. ed.

Códigos y leyes

Código Fiscal de la Federación. *Congreso de la Unión*. Editorial ISEF, México, 2008,

36ª. ed.

Colección de leyes y códigos. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Editorial Anaya Editores, México, 2008.

Díaz de León, Marco Antonio. *Vademécum Penal Federal*. Editorial INDEPAC, México, 2007, 3ª. ed.

Informáticas

Del Valle Gurría, Luis. *Consideraciones para una propuesta de reforma Fiscal*. http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=322, 25 de octubre de 2007.

Flores Rodríguez, Jesús. *El delito de defraudación fiscal*. <http://www.intelegis.com.mx/PDFs/nov-05/0511-eldelitodedefraudacion.pdf>, 25 de octubre de 2007.

Saiz Torres, Leopoldo. *Defraudación Fiscal*. http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=290&id_eje_mplar=23, 25 de Octubre de 2007

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPP	Código Federal de Procedimientos Penales
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CPF	Código Penal Federal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público