

INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *El derecho penal fiscal.* III. *La responsabilidad en materia fiscal.* IV. *Responsables fiscales.* V. *La capacidad en materia fiscal.* VI. *Obligaciones derivadas de la responsabilidad fiscal.* VII. *La ilicitud.* VIII. *Responsabilidad penal fiscal.* IX. *Infracciones y delitos fiscales.* X. *Calificación de los ilícitos fiscales.* XI. *Constitucionalidad de las penas en materia fiscal.* XII. *La persecución de los delitos fiscales.* XIII. *Denuncia de probables delitos.* XIV. *Sobreseimiento, libertad provisional y reducción de caución.* XV. *Responsabilidad penal fiscal de terceros.* XVI. *Prescripción de la acción penal fiscal.* XVII. *Caducidad en materia penal fiscal.*

I. INTRODUCCIÓN

No sólo para los estudiosos del derecho fiscal, sino para casi todo contribuyente y aún para quienes en alguna forma se encuentran relacionados con éstos, es de gran interés el conocimiento del derecho penal fiscal, pues frecuentemente, y sin que exista responsabilidad directa, se puede ser involucrado en las molestias que trae aparejada la investigación de un ilícito de esta naturaleza. Este estudio no pretende ser exhaustivo de la materia que se apunta, cumple sólo el propósito de hacer algunas reflexiones que no están de más para todas las personas a que se alude en el inicio de este párrafo; asimismo, se ha originado en el deseo de proporcionar ciertas orientaciones para quienes reiteradamente recurren al profesional de esta área del conocimiento jurídico en busca de las mismas.

II. EL DERECHO PENAL FISCAL

Se dice que el derecho penal es la rama del derecho público integrada por las leyes que tipifican la conducta ilícita de las personas, establecen las consecuencias jurídicas de ellas derivadas, y el procedimiento y órganos estatales para la aplicación de las penas que amerita dicha conducta.

Conviene aclarar que este concepto se apoya en un criterio tradicional genérico que tienen los estudiosos del derecho penal.

El criterio anterior va cediendo su lugar a otro para definir esta rama jurídica como un derecho rehabilitador o de readaptación de los sujetos de la conducta calificada de ilícita.

La ilicitud constituye, en sentido amplio, el calificativo de una conducta que en la materia fiscal se manifiesta en infracciones o en delitos.

Las infracciones o los delitos fiscales pueden ser tanto de ejecución como de omisión; ambos punibles.

En la materia que interesa a este desarrollo es muy frecuente la ilicitud por omisión, que constituyen las infracciones; diríase que estas infracciones cubren la casi totalidad de las violaciones a las leyes respectivas.

En el derecho penal fiscal más que la rehabilitación del delincuente interesa punir aflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento.

El derecho penal fiscal se encuentra contenido en diversas leyes, si bien el Código Fiscal de la Federación es la más importante de todas ellas.

En este derecho lo más importante es la protección del interés económico del Estado.

Entre el derecho penal común y el derecho penal fiscal encontramos diferencias que conviene hacer notar; Emilio Margain Manautou nos indica al respecto:

Mucho se ha discutido sobre si el derecho penal es uno solo o si debemos hablar de un derecho penal tributario, autónomo del derecho penal común. Sobre esto se coincide con aquellos que sostienen que el derecho penal es uno, por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes: penar todo acto o hecho contrario a la ley.

Las diferencias o particularismos propios del derecho penal tributario sólo lo apartan del derecho penal común en algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común. Las principales diferencias que se observan son:

1a. El derecho penal tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el derecho penal común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa o determina conforme al derecho privado.

2a. El derecho penal tributario sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos; en cambio, el derecho penal común sólo sanciona hechos delictuosos.

3a. El derecho penal tributario sanciona tanto a las personas físicas, como a las personas morales; en cambio, el derecho penal común sólo a las personas físicas.

4a. El derecho penal tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio, para el derecho penal común el incapaz no es responsable.

5a. El derecho penal tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; en cambio, el derecho penal común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos.

6a. En el derecho penal tributario, tratándose del delito, el dolo se presume, salvo prueba plena en contrario; en cambio, para el derecho común, el dolo no se presume.

7a. El derecho penal tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio, el derecho penal común, tiende, principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño.¹

III. LA RESPONSABILIDAD EN MATERIA FISCAL

Encontrándose íntimamente relacionada la responsabilidad con las infracciones y los delitos fiscales se impone referirse a la misma antes de hacer alusión a los segundos.

Margarita Lomelí Cerezo dice: "En términos generales, responsabilidad es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño."²

Después de su concepto, la autora se refiere a otros autores que también tratan el tema y luego alude a la responsabilidad en el terreno del derecho civil y del penal, para terminar hablando de la responsabilidad en materia fiscal.

Me parece que los autores a que se refiere Margarita Lomelí Cerezo, y ella misma, lo hacen atingentemente, pero para ser más preciso al respecto y con el propósito de generalizar, prefiero decir que la responsabilidad es la obligación que tienen ciertas entidades de hacer frente a las consecuencias de una circunstancia o conducta debidamente tipificada por la ley, que les es atribuible.

1 Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio de derecho tributario mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969, pp. 324 y ss.

2 Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, México, Porrúa, 1979, p. 183.

Este concepto tiene la particularidad de que se ajusta tanto al campo del derecho penal como al de cualquiera otro, y en este estudio considero prudente buscar mayor amplitud de criterio. Por otra parte, este concepto no necesariamente hace referencia a actos, o sea que no implica voluntad de parte del responsable para lo que sea; puede tratarse de una situación que la ley prevea; esto último es frecuente; recuérdese, por ejemplo, el caso en que un dueño de un animal debe pagar los destrozos que dicha bestia cause en un sembradío ajeno, o el del padre que debe responder por la conducta de su hijo incapaz. Esta circunstancia siempre ha sido observada por el derecho; en el derecho romano encontramos que el *pater familias* era responsable de la conducta de sus esclavos y de otros *alieni juris*.

En la materia fiscal la responsabilidad no sólo es de pagar contribuciones, sino de cumplir otras obligaciones que la ley impone, como la de llevar una contabilidad ajustada a las leyes de la materia; en caso de determinación presuntiva, la de colaborar con el fisco para proporcionar elementos, aunque no sea sujeto pasivo; en otros casos, la de retener y enterar contribuciones de terceros, etcétera; es decir, implica obligaciones de las genéricamente calificadas de civiles, pero también otras calificadas de penales.

Con el propósito de establecer la diferencia entre los dos tipos de responsabilidades aludidas se transcriben a continuación otros párrafos de la misma Margarita Lomelí Cerezo, que indica:

Las diferencias principales entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal son las siguientes:

1. En el derecho civil no hay pena o sanción represiva, sino únicamente la reparación del daño, que comprende el restablecimiento de la situación anterior a aquél, o la indemnización por daños y perjuicios. En cambio, en el derecho penal, no sólo hay obligación de reparar el daño, sino que el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia del delito.

2. En el derecho civil, para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa, y ni siquiera debe haber en todos los casos la violación de una norma legal, puesto que se admite la responsabilidad objetiva, en la que los hechos en sí mismos son lícitos. Por el contrario, en el derecho penal sólo se establece la responsabilidad cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.

3. En la responsabilidad penal el daño que el derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima. En la responsabilidad civil, el daño lo resiente directamente el individuo, y

sólo en forma indirecta la sociedad, por ser aquél, parte de la colectividad.

4. La responsabilidad en el campo penal es siempre y exclusivamente personal, en tanto que la responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patronos, representantes, etcétera. Esta ha sido considerada por algunos autores la diferencia esencial o más saliente, entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal.³

IV. RESPONSABLES FISCALES

Pero, ¿quiénes son los responsables fiscales?

Debe entenderse por responsable fiscal toda entidad a la que la ley señala una obligación.

Esta obligación puede ser de variada índole; de ahí que los responsables fiscales también son de diversa índole; algunos serán sujetos pasivos, otros serán entidades que se coloquen en la circunstancia que la ley prevea, sin que su responsabilidad sea de un sujeto pasivo.

También de lo dicho se sigue que no es necesario que exista la personalidad para que haya responsabilidad en esta materia; más de una vez nos encontraremos que es suficiente la presencia de un patrimonio afectación para que la responsabilidad se impute al mismo.

Aquí la imputación tiene el sentido de integración al patrimonio y no de adjudicación a una persona.

Para lo anterior, es necesario que se defina el patrimonio en el sentido que debe dársele en la materia fiscal. En nuestra materia es de interés que se defina el patrimonio como conjunto de bienes y obligaciones organizados recíprocamente para un fin determinado.

V. LA CAPACIDAD EN MATERIA FISCAL

También, íntimamente ligado con el estudio de la responsabilidad en nuestra materia, se encuentra el de la capacidad necesaria para ser responsable fiscal y aún para ser sujeto pasivo de contribuciones.

Es conocido de todos los estudiosos del derecho fiscal que la capacidad necesaria para ser sujeto pasivo del impuesto es la "tributa-

³ Lomelí Cerezo, Margarita, *op. cit.*, p. 185.

ria" que, como apunta Mario Pugliese, es una circunstancia derivada de la realización del hecho generador.

Mucho se discute acerca de este tópico; pero tomando en cuenta nuestro derecho y, a pesar de las reiteradas declaraciones iniciales de nuestras leyes fiscales (Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, etcétera), nos encontramos que no es necesario ser persona física o moral para ser sujeto pasivo del impuesto, pues se acepta como tal el patrimonio afectación.

A mayor abundamiento recuérdese al respecto, que cuando se formula la división de los impuestos, se incluye en la misma los impuestos reales, que son aquellos que afectan los bienes, sin importar quién sea su dueño, y si éste existe o no; lo que nos induce a pensar que no es necesario ser el titular de tales bienes para que nazca la obligación de pagar esos impuestos.

Sergio Francisco de la Garza hace un estudio detallado en relación con este aspecto, y aunque no es muy contundente, ni tampoco lo son los autores que cita, sí se inclina por el criterio de que no es necesaria la personalidad jurídica para ser sujeto pasivo (y habría que agregar, ni para ser responsable fiscal).⁴

VI. OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL

El contenido de la responsabilidad fiscal es una obligación.

Tomando en cuenta la variedad de los objetos de las obligaciones, habrá que preguntarse si en la materia fiscal se dan las obligaciones de dar, de hacer y de no hacer, como en cualquiera otra.

Por supuesto que sí se dan; el responsable fiscal puede ser un sujeto pasivo o puede ser otra entidad; entonces, la obligación es no sólo la de pagar la contribución, sino tal vez la de hacer una retención, o un entero del impuesto a cargo de un tercero; o bien, la de llevar una contabilidad relativa a obligaciones fiscales propias o extrañas, o la de no realizar ciertas conductas.

Se concluye: las obligaciones derivadas de la responsabilidad fiscal pueden ser de dar o entregar al fisco las cantidades que representan los créditos fiscales; de hacer, o cumplir aquellos actos o conductas tipificadas por el texto legal; o de no hacer, o permitir que se lleven

⁴ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1981, p. 498.

a cabo ciertos actos. La ley será la medida de las obligaciones fiscales en cada caso.

VII. LA ILICITUD

Es bien sabido que la ilicitud es la contradicción al derecho.

La expresión "ilicitud" implica la existencia de algo no permitido (*quod non licet*) o contrario a lo jurídico.

Así encontramos que la ilicitud se da en todos los campos de la ley; pues en todos pueden darse infracciones o delitos.

En cada campo del derecho, la ilicitud trae aparejados distintos efectos.

Desde luego si la ilicitud es la contradicción con el derecho, y siendo el derecho el instrumento de que se vale el Estado para cumplir su función de hacer posible la convivencia humana, corresponde al Estado punir a los responsables de esa contradicción.

Esta función estatal tendrá diversas manifestaciones, según la violación de la ley que haya llevado a cabo el responsable.

Por lo anterior, la pena por la ilicitud será diversa, según se trate de una infracción o la misma implique delito.

VIII. RESPONSABILIDAD PENAL FISCAL

Aunque se ha aludido tanto a la responsabilidad civil como a la penal, no me he detenido en el estudio de ésta, por lo que a continuación lo hago:

La responsabilidad penal implica que el sujeto de la misma debe sufrir la punición correspondiente y reparar el daño causado.

Esta responsabilidad se da, propiamente hablando, en los delitos, pero también existe en las infracciones, pues ambos, infracción y delito son ilícitos que la provocan.

No me interesa extenderme en ese aspecto, pues la materia fiscal sigue a la penal genérica, salvo algunas excepciones.

IX. INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

¿Qué se entiende por infracción y qué por delito en materia fiscal? y ¿Qué responsabilidad se sigue de unas y de otros?⁵

5 Véase al respecto Herach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, t. I., pp. 193 y ss.

Me interesa reiterar en este punto que nos encontramos en materia de derecho fiscal y que, en buena parte, sólo tiene validez en esta disciplina lo que aquí se exprese.

Una infracción, como el vocablo, se interpreta gramaticalmente (y esto tiene el mismo sentido en derecho fiscal): es la violación de una ley.

La expresión "infracción" con gran frecuencia se emplea erróneamente, sobre todo por personas sin conocimientos jurídicos.

El Código Penal para el Distrito Federal en el artículo 7o. define el delito como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Además del manifiesto error de la utilización de la palabra "sancionan", este concepto en la materia fiscal debe depurarse.

Si hemos dicho que la infracción es la violación a una ley, el delito hemos de decir que es una infracción que de acuerdo con el derecho, amerita una pena corporal.

Habrá que establecer diferencia entre infracción y delito fiscal, además de la que se expresa en las ideas del párrafo anterior:

La infracción es el género de lo ilícito, el delito es una especie de ese género; la infracción fiscal, según el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación amerita una pena económica, en forma de multa; el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la autoridad fiscal, la pena corporal, la autoridad judicial.

El mismo Código hace enunciado de las infracciones y de los delitos fiscales y señala en cada caso la pena que los responsables de estos ilícitos han de sufrir.

Las infracciones son las siguientes:

a) Las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79);

b) Las relacionadas con la obligación del pago de contribuciones, con las declaraciones, con las solicitudes, con los avisos, con los informes y con las constancias (artículo 81);

c) Las relacionadas con la contabilidad (artículo 83);

d) Las de instituciones de crédito (artículo 84-A);

e) Las cometidas por usuarios de servicios públicos y cuentahabientes de instituciones de crédito (artículo 84-C);

f) Las cometidas con motivo de cesión de créditos en virtud de contratos de factoraje (artículo 84-E);

g) Las relacionadas con la facultad comprobatoria del fisco (artículo 85);

- h) Las relativas a la obligación de adherir marbetes a envases de bebidas alcohólicas (artículo 86-A);
- i) Las de funcionarios o empleados públicos (artículo 87);
- j) Las consideradas de terceros (artículo 89);
- k) Otras comprobadas (artículo 91).

Como se observa, la cita de los artículos del Código Fiscal no es continuada al aludir a las diversas infracciones; los artículos que no aparecen tipificando estas violaciones señalan la multa que en cada caso corresponde.

Los delitos enunciados por el Código son los siguientes:

- a) Encubrimiento (artículo 96);
- b) De funcionarios o empleados públicos (artículo 97);
- c) Tentativa (artículo 98);
- d) Continuado (artículo 99);
- e) Contrabando (artículo 102);
- f) Asimilados al contrabando (artículo 105);
- g) Defraudación fiscal (artículo 108);
- h) Asimilados a la defraudación fiscal (artículo 109);
- i) Relativos al Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110);
- j) Relativos a declaraciones, contabilidad y documentación (artículo 111);
- k) De depositarios e interventores (artículo 112);
- l) Relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales (artículo 113);
- m) Cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos y revisión de mercancías ilegalmente (artículo 114);
- n) Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados (artículo 115); y,
- ñ) Operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas (artículo 115 Bis).

X. CALIFICACIÓN DE LOS ILÍCITOS FISCALES

Los ilícitos fiscales se han dividido en simples y calificados. El delito o infracción son calificados cuando en su ejecución han existido agravantes, atenuantes o excluyentes, en caso contrario se consideran simples. Es frecuente hablar de ilícitos calificados sólo cuando en su ejecución mediaron agravantes.

Agravante es la circunstancia que aumenta la punibilidad del delito o de la infracción; atenuante es la circunstancia que disminuye tal punibilidad y excluyente la que la elimina.

La calificación de las conductas ilícitas la señala la ley. En materia fiscal, las penas son económicas o de otra naturaleza; si existiesen agravantes, la pena económica sería de mayor cuantía y la corporal sería de mayor duración; si existiesen atenuantes, dichas penas serían menores; y se eliminarían si hubiese excluyentes.

Nuestras leyes marcan ejemplos de las tres calificaciones; así el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación señala varios casos de atenuantes y de agravantes de infracciones, en tanto que el 73 señala un caso de excluyente.

Por lo que mira a delitos, el artículo 107 del mismo ordenamiento alude al contrabando que llama calificado, o realizado con agravantes.

En esta forma, resulta sencillo saber cuándo se consideran simples los ilícitos fiscales, pues son los no calificados.

Pero existe un problema adicional: se habla de infracciones o de delitos normales, leves y graves. Esta forma de calificar a estas conductas es subjetiva, aunque en algunas leyes se hayan empleado los adjetivos.

Para nosotros, aludiendo a la pena que en cada caso se establece, resulta sencillo saber cuándo la ley considera incluidas las mencionadas violaciones en cada especie.

XI. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS PENAS EN MATERIA FISCAL

El artículo 21 constitucional indica:

La imposición de las penas es propia y exclusiva 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 o arresto hasta por treinta y seis horas. Pero si el infractor no pagara la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

La interpretación del citado precepto constitucional ha sido motivo de seria polémica entre fiscalistas mexicanos; Servando J. Garza, Margarita Lomelí Cerezo, Emilio Margain Monautou, Sergio Francis-

co de la Garza, Hugo Carrasco Iriarte, Ernesto Flores Zavala y otros han terciado en una disputa que no puede eludirse.

Algunos de estos autores indican que resulta contraria a la Ley Fundamental la aplicación de las penas económicas o multas que aplica la autoridad fiscal; otros, tratando de hacer extensivo el significado de "autoridad administrativa" a la fiscal, defienden la constitucionalidad de esas penas que aplica el fisco. El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación señala que:

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

Sabido es que las multas, que son penas económicas, las aplica la autoridad fiscal.

El artículo del Código Fiscal parece lógico; pero su contenido, por más que se pretenda justificar, no se ajusta al 21 constitucional. Es explicable que la doctrina haya querido adecuar el Código Fiscal a la Constitución en este aspecto; se entiende que es indispensable en nuestro sistema jurídico que el fisco tenga la facultad punitiva económica; pero seguramente el constituyente no tuvo el criterio de atribuirsele, y, reiterando lo que en otros escritos he sostenido, me parece que no es lógico que se pretenda aseverar lo que el cuerpo constitucional no contiene, o se interprete el artículo relativo en un sentido que no lo tiene.

¿Qué hacer al respecto, no sólo en este aspecto, sino en otros en que la Ley Fiscal es lógica, aunque contradiga el texto constitucional? Seguramente buscar la modificación del texto supremo para ajustarlo a una realidad que se vive; mientras tanto habrá oportunidad para que se siga impugnando la facultad punitiva del fisco.

Por lo que mira a las penas que según el citado artículo 70 del Código Fiscal de la Federación ha de aplicar la autoridad judicial, cuando se configuren los delitos en este campo, no existe discusión, pues se ajustan al artículo 21 constitucional.

XII. LA PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS FISCALES

El artículo 21 de la Constitución copiado antes parcialmente, indica: "La persecución de los delitos incumbe al ministerio público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél".

Por otra parte, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación dice:

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105 (actos similares al contrabando), 108 (defraudación fiscal), 109 (actos similares a la defraudación fiscal), 110 (relacionados con el registro federal de contribuyentes), 111 (relativos a declaraciones, contabilidad y documentación), 112 (de depositarios e interventores fiscales), 113 (de alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales), 114 (relativos a visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito, y revisión de mercancías fuera de los recintos fiscales cometidos por servidores del fisco), y 115 bis (operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas).

II. Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 (contrabando) y 115 (robo de mercancías de recintos fiscalizados).

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

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el ministerio público federal.

Nos encontramos con delitos que, en general, son contra el patrimonio, por lo que resulta lógico el modo de su persecución mediante la intervención del fisco.

XIII. DENUNCIA DE PROBABLES DELITOS

La autoridad fiscal no sólo está facultada para denunciar y presentar querrela por los delitos fiscales cuya comisión le conste, sino que cuando tenga conocimiento de la probable existencia de uno de los previstos en el Código Fiscal, que sea perseguible de oficio, lo deberá hacer del conocimiento del Ministerio Público en forma inmediata para que se proceda a su investigación, y persecución cuando proceda.

XIV. SOBRESSEIMIENTO, LIBERTAD PROVISIONAL Y REDUCCIÓN DE CAUCIÓN

En el derecho penal fiscal es frecuente que se produzca el sobreseimiento del proceso cuando los procesados pagan las contribuciones omitidas, juntamente con los accesorios correspondientes, o los garanticen; en tales casos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá solicitar dicho sobreseimiento antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

Por otra parte, el mismo artículo 92 del Código Fiscal, tomando en cuenta que la libertad provisional procede genéricamente en casos en que el término medio aritmético de la pena correspondiente al delito no exceda de cinco años, indica:

Cuando el término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que corresponda al delito imputado exceda de cinco años, para conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos, que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional.

Por otra parte, tomando en cuenta que en esta materia lo más interesante para el fisco es lograr el cobro de sus créditos, el repetido artículo 92 señala:

En caso de que el procesado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del procesado, podrá reducir hasta el 20 por ciento el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

XV. RESPONSABILIDAD PENAL FISCAL DE TERCEROS

Como en el derecho penal común, en el derecho penal fiscal la responsabilidad de los delitos no se circunscribe a sólo su ejecutor, o ejecutor principal, aquí sujeto pasivo, frecuentemente terceros son responsables de estos ilícitos y como tales deben ser reprimidos.

De acuerdo con el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación son responsables de los delitos fiscales quienes:

1. Concierten la realización del delito,
2. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley,

3. Cometan conjuntamente el delito,
4. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo,
5. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo,
6. Ayuden dolosamente a otro para su comisión,
7. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Dentro de los responsables de los delitos se encuentran quienes (personas físicas) realizan dichos ilícitos a nombre de personas morales.

En el caso previsto habrá que establecer distinción entre la pena económica y la de otra índole. En cuanto a las penas económicas, en estos casos no cabe duda, corresponderán a la persona moral, sin eludir a quien a nombre de la misma delinca, en las circunstancias que la ley lo prevea; pero las penas corporales o de índole diversa a la económica se aplicarán a la persona física que intervenga en el ilícito.

XVI. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL FISCAL

Sabido es que la prescripción en materia penal es la pérdida de la acción de un acusador; en este caso del fisco.

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación indica que:

La acción penal por los delitos fiscales perseguibles por querrela (asimilados al contrabando; defraudación fiscal; asimilados al de defraudación; en materia de Registro Federal de Contribuyentes; relacionados con declaraciones fiscales; por realización de visitas domiciliarias y embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente; y por operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas) prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

Como se sabe, por prescripción se adquieren derechos o se libera de obligaciones mediante el transcurso del tiempo, si se satisfacen los demás requisitos que la ley establece.

Nosotros, para efectos de la materia que se trata, hemos de referirnos a la segunda de las prescripciones, o sea a la liberatoria; concretamente diremos desde el punto de vista del ejecutor del ilícito, que se libera de los efectos de su responsabilidad.

Pero la prescripción a que alude el artículo transcrito no es ni adquisitiva ni liberatoria, sino extintiva; esto es, la misma afecta al

derecho del fisco para buscar la persecución y el castigo del delito de que se trate, provocando la desaparición de tal derecho.

Dice Rafael García Valdés que por prescripción se extingue el "poder jurídico (del ofendido) de promover la actuación jurisdiccional, con el fin de que el juzgador pronuncie acerca de la punibilidad de hechos que aquella reputa como constitutivos del delito".⁶

XVII. CADUCIDAD EN MATERIA PENAL FISCAL

Después de estudiar la prescripción en la materia penal fiscal, es indispensable aludir a la caducidad, otra manera de extinción, pero en este caso, de la facultad del fisco de aplicar ciertas penas.

En materia del derecho mercantil, la caducidad es la extinción de un derecho antes de su perfección o de un derecho "en expectativa", como algunos autores la califican; extinción que se provoca, por no ejercitar o por no perfeccionar oportunamente dicho derecho.

Así la acción cambiaria del último tenedor de una letra de cambio, contra los obligados en vía de regreso, caduca por no haberla presentado para aceptación o pago en los términos que fija la ley; por no protestarla oportunamente; por no admitirse la aceptación o el pago de la misma por intervención y, por no ejercitar oportunamente la acción derivada de la misma, después de su protesta. (artículo 160 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito).

La caducidad en materia penal fiscal se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que en la parte que interesa indica:

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

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

⁶ Cita de González Bustamante, Juan José, *Principios de derecho procesal penal mexicano*, México, Porrúa, 1967, p. 39.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

Esta caducidad no concuerda con la del derecho mercantil, pues significa la pérdida de la facultad de aplicación de penas.

No me interesa entrar en la disputa de si la caducidad es una forma de prescripción; considero suficiente darle a esta circunstancia el nombre doctrinario que los fiscalistas le dan y ratificar que es la extinción de una facultad represiva del fisco.

Gregorio RODRÍGUEZ MEJÍA