



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo  
número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

---

**“EFECTOS PENALES DE LA DISCREPANCIA  
FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS.”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL  
**GRADO DE MAESTRO EN  
DERECHO FISCAL**

PRESENTA:

**LIC. ALFONSO MORENO GARCÍA.**

DIRECTOR DE LA TESIS:

**Mtro. José Nieves Luna Castro**

CIUDAD DE MÉXICO

AGOSTO DE 2018.

**A Alfonso Tonatiuh**

**A Miriam Pérez Ramos**

**ÍNDICE**

**ÍNDICE**

## ÍNDICE GENERAL

|                     |    |
|---------------------|----|
| <u>INTRODUCCIÓN</u> | VI |
|---------------------|----|

### CAPÍTULO I

#### MARCO CONCEPTUAL

|   |   |
|---|---|
| <u>I.1 Discrepancia</u>                         | 2 |
| <u>I.2 Ingreso</u>                              | 2 |
| <u>I.3 Erogaciones</u>                          | 3 |
| <u>I.4 Naturaleza de la Discrepancia Fiscal</u> | 4 |

### CAPÍTULO II

#### LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA Y PENAL DEL ESTADO

|   |    |
|---|----|
| <u>II.1 Los derechos fundamentales</u>  | 9  |
| <u>II.2 Los principios materiales de la justicia tributaria</u>   | 12 |
| <u>II.2.1 Los principios materiales de justicia tributaria como derechos fundamentales</u>                    | 25 |
| <u>II.3 El Juicio de Amparo en Materia Fiscal</u>   | 28 |
| <u>II.3.1 Los principios rectores de la facultad punitiva</u>   | 31 |
| <u>II.3.2 El Estado social y democrático de Derecho como fundamento del <i>ius Puniendi</i> y sus límites</u> | 32 |
| <u>II.3.3 Límites al <i>ius puniendi</i> en un Estado de derecho</u>  | 33 |
| <u>II.3.4 Límites al <i>ius puniendi</i> en un Estado Social</u>  | 36 |
| <u>II.3.5 Límites al <i>ius puniendi</i> en un Estado Democrático</u>   | 38 |
| <u>II.3.6 El Estado Mexicano, según la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos</u>              | 40 |
| <u>II.4 El principio de legalidad tributaria y el principio de legalidad penal</u>                            | 40 |
| <u>II.4.1 Principio de legalidad tributaria</u>   | 41 |
| <u>II.4.2 Excepciones al principio de legalidad tributaria</u>  | 43 |
| <u>II.4.3 Principio de Legalidad en materia penal</u>   | 44 |
| <u>II.5 Derecho penal fiscal</u>  | 46 |

**CAPÍTULO III**  
**ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 91 DE LA LISR**

|   |    |
|---|----|
| <u>III.1 Evolución Legislativa</u>                                | 51 |
| <u>III.1.1 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980</u>            | 52 |
| <u>III.1.1.1 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta</u> | 53 |
| <u>III.1.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002</u>            | 54 |
| <u>III.1.3 Ley del Impuesto sobre la Renta de 2014</u>            | 56 |
| <u>III.2 Elementos de la Discrepancia Fiscal</u>                  | 56 |
| <u>III.3 Ámbitos de validez</u>                                   | 57 |
| <u>III.3.1 Personal</u>   | 58 |
| <u>III.3.2 Material</u>   | 58 |
| <u>III.3.3 Temporal</u>   | 60 |
| <u>III.4 Procedimiento</u>  | 62 |
| <u>III.4.1 Facultades de comprobación</u>                         | 63 |
| <u>III.4.2 Procedimiento Sumario</u>                              | 68 |

**CAPÍTULO IV**  
**EFFECTOS PENALES DE LA DISCREPANCIA FISCAL**

|  |    |
|--|----|
| <u>IV.1 Defraudación Fiscal</u>  | 72 |
| <u>IV.2 Defraudación Fiscal Equiparada</u>   | 74 |
| <u>IV.2.1 Elementos</u>  | 76 |
| <u>IV.2.1.1 Elementos objetivos</u>  | 77 |
| <u>IV.2.1.2 Elementos normativos</u>   | 78 |
| <u>IV.2.1.3 Elementos subjetivos</u>   | 79 |
| <u>IV.2.1.4 Punibilidad</u>  | 80 |
| <u>IV.2.2 Bien Jurídico protegido</u>  | 82 |
| <u>IV.3 La crisis del principio de legalidad en la discrepancia fiscal</u>   | 83 |
| <u>IV.4 La crisis del principio de presunción de inocencia en la discrepancia fiscal</u>   | 85 |
| <u>IV.5 La crisis de la garantía de no autoincriminación contemplada en el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos</u> | 88 |

## CAPÍTULO V

### ASPECTOS POLÍTICO CRIMINALES DE LA DISCREPANCIA FISCAL Y SU RELACIÓN CON OTRAS LEYES

|   |     |
|---|-----|
| <u>V.1 Aspectos político criminales de la Discrepancia Fiscal</u>   | 93  |
| <u>V.1.1 La Discrepancia Fiscal como delito de cuello blanco</u>  | 94  |
| <u>V.1.2 <i>Pecunianon olet</i> y su uso en la discrepancia fiscal</u>  | 97  |
| <u>V.2 La Discrepancia Fiscal y su relación con otras figuras</u>   | 99  |
| <u>V.2.1 La discrepancia fiscal y el Impuesto sobre Depósitos en Efectivo</u>   | 100 |
| <u>V.2.2 La discrepancia fiscal y la Ley Federal para la Prevención e<br/>        Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita</u> | 102 |
| <u>V.3 Consideraciones Finales</u>  | 107 |
| <br>  |     |
| <u>CONCLUSIONES</u>   | 110 |
| <u>BIBLIOGRAFÍA</u>   | 116 |
| <u>LEGISLACIÓN</u>  | 119 |
| <u>HEMEROGRAFÍA</u>   | 119 |
| <u>INTERNET</u>   | 120 |

**INTRODUCCIÓN**

**INTRODUCCIÓN**

## INTRODUCCIÓN

La figura de la discrepancia fiscal no es nueva, ha existido desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980, y consiste básicamente en la diferencia entre erogaciones (“Dinero en efectivo o bienes entregados en pago de un servicio o de un bien de activo adquirido. Cualquier gasto o costo cuyo beneficio pueda extenderse más rápido del periodo contable presente. Distribución de bienes. Gasto”.<sup>1</sup>) e ingresos (“Suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o un cambio de valor de su patrimonio en un periodo determinado.”<sup>2</sup>) percibidos por una persona física, cuando las primeras sean mayores, lo que indudablemente consiste en una presunción de ingresos omitidos para efectos del pago de impuestos, donde se presumirá que dicha diferencia es también ingreso.

Pues bien, no cabe duda que la discrepancia fiscal es un método indiciario para la determinación de la obligación tributaria basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza<sup>3</sup>, lo cual se entiende muy fácilmente si se toma en cuenta que una persona que ostensiblemente detenta diversos bienes (carros, casas, etcétera) o realiza diversos gastos (restaurantes, viajes, ropa, etcétera), por simple y sencilla lógica los tiene a partir de la obtención de ingresos, lo cual resulta sumamente cuestionable si no paga impuestos.

La discrepancia fiscal es una presunción de ingresos omitidos para efectos del Impuesto sobre la Renta, más aun cuando la Ley relativa considera erogaciones a los depósitos bancarios.

Por motivo de diversas reformas en años anteriores y sobre todo, por la originada a mitad del año 2006, tanto al Código Fiscal como a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y gracias al avance tecnológico en el que las autoridades fiscales han enfocado la fiscalización en México, vía análisis de los estados de cuenta bancarios, indudablemente es de relevancia analizar la discrepancia fiscal, ya que

---

<sup>1</sup>Instituto Tecnológico de Monterrey, Referencia Jurídica, <http://www.cem.itesm.mx/derecho/referencia/diccionario/bodies/e.htm> Consultado el 13 de noviembre de 2016.

<sup>2</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, *Diccionario Jurídico*, Editorial Porrúa, México, 2004, Tomo II, p. 35.

<sup>3</sup> Rodríguez y Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda edición, México, Editorial Harla, 1998, pp. 121 a 123.

la autoridad fiscal está preparándose y mejorando toda la regulación legal, para hacer efectiva la recaudación y localizar a todo aquel que esté en una posible discrepancia fiscal.

El tema planteado es de actualidad, porque con la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2014, se instrumentó de mejor manera el procedimiento de discrepancia fiscal, y se estableció como una forma de erogación los pagos efectuados en cuentas bancarias.

Llegado a este punto, cabe recordar sobre la existencia del delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en la tercera hipótesis del artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación que tipifica como delito la conducta de realizar erogaciones superiores a los ingresos en los términos y supuestos ahí establecidos y su relación con otras leyes como lo es la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita

El objetivo general será analizar y determinar los efectos penales de la defraudación fiscal equiparada, prevista en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación, precisando los elementos objetivos, normativos y subjetivos del delito ahí establecido de acuerdo a la teoría del delito, para lo cual será necesario determinar previamente los elementos, alcance e interpretación de la discrepancia fiscal prevista en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El objetivo específico será analizar y cuestionar el delito de defraudación fiscal equiparada previsto en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación con relación al artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la luz de los principios de legalidad en su vertiente de taxatividad, presunción de inocencia y no autoincriminación.

Se justifica el análisis del presente tema ya que de acuerdo con los límites de la facultad punitiva del estado, debe respetarse el principio de legalidad y taxatividad, así como el derecho de presunción de inocencia y no autoincriminación, pero el delito previsto en el artículo 109 fracción I, considera a la discrepancia fiscal como una conducta penalmente relevante, cuando el tipo penal relativo contiene una presunción legal y no un hecho cierto y además remite

a una diversa presunción legal prevista en la legislación fiscal (artículo 91 Ley del Impuesto sobre la Renta) con lo que puede considerarse como erogaciones a los depósitos bancarios, cuando éstos desde un punto de vista cierto no tienen dicho carácter.

Así las cosas, en los términos en que se encuentra la Ley, en un caso concreto podrá aplicarse una sanción penal a una persona física contribuyente con base en una presunción, lo cual generará un grave conflicto con los principios penales que limitan la facultad penal, como lo son los de legalidad, taxatividad y seguridad jurídica, así como el derecho humano de presunción de inocencia.

No se cuenta con opiniones o estudios anteriores al respecto, sino tan solo ideas que de una u otra manera se relacionan con el tema de estudio. En cuanto al concepto de "*ingresos determinados conforme a las leyes*" de la primera parte del artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación, Mario Alberto Torres López asegura que existe un serio problema porque esos ingresos lo pueden ser los denominados "presuntivos", lo cual implica que no existe certeza de que realmente hayan sido los ingresos del contribuyente.<sup>4</sup>

En similar línea de pensamiento, Ambrosio Michel Higuera, indica que en el mencionado delito estamos en presencia de un tipo penal en blanco, el cual por su naturaleza y estructura, nos remite a otra disposición normativa que establece la forma de determinar presuntivamente los ingresos estimados por la autoridad dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación.<sup>5</sup>

En cuanto a la presunción de inocencia, al formar parte de la construcción del tipo penal una presunción legal que implica la reversión de la carga de la prueba al contribuyente, puede vulnerar la presunción de inocencia, porque es el órgano del Estado el que debe demostrar la culpabilidad del contribuyente y no éste su inocencia.

Por otra parte, el delito de defraudación fiscal equiparada, relacionada con la discrepancia fiscal puede ser utilizada como una forma de imprimir consecuencias

---

<sup>4</sup>Torres López, Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los delitos fiscales*, México, Editorial Porrúa, 2000, pp. 133-180.

<sup>5</sup>Michel Higuera, Ambrosio, *Defraudación Fiscal*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2008, p. 52.

penales a sujetos que han obtenido ganancias derivadas de actividades ilícitas y que configuran delitos diversos(*pecunia non olet* –el dinero no tiene olor-).

El lector está en posibilidades de conocer el marco jurídico que norma la figura de la discrepancia fiscal establecida en el artículo 91 de la LISR, los distintos procedimientos de fiscalización previstos en el Código Fiscal de la Federación, y las consecuencias jurídicas propiamente fiscales y penales cuando las erogaciones sean superiores a los ingresos.

La hipótesis del trabajo consiste en dilucidar que al constituir la discrepancia fiscal una presunción legal de ingresos omitidos, relativa a la diferencia entre erogaciones e ingresos percibidos por una persona física, cuando las primeras sean mayores y haberse considerado como una conducta penalmente relevante por el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación; cabe afirmar que el tipo penal no debió contener una presunción legal para su construcción, pues ello choca, restringe o vulnera los principios de legalidad, de presunción de inocencia y el derecho a la no autoincriminación.

En el presente trabajo se utilizan los métodos analítico y deductivo, a través del análisis documental de diversas fuentes de información.

En el primer capítulo, se estudiará el marco conceptual, analizando los conceptos de “ingresos” y “erogaciones” para establecer la naturaleza jurídica de la discrepancia fiscal.

En el segundo capítulo, se estudiarán los límites de la potestad tributaria y penal del estado. Para ello, se analizarán los principios y derechos fundamentales tanto fiscales como penales, encontrando los puntos de coincidencia y convergencia necesarios para el establecimiento de los delitos fiscales.

En el tercer capítulo, se hará un análisis del artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde se contempla la discrepancia fiscal, a través de los ámbitos de validez de la norma, señalando los procedimientos fiscales aplicables.

En el capítulo cuarto, se hará un análisis del artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación donde se contempla el delito de defraudación fiscal equiparada, relacionado con la discrepancia fiscal, precisando los elementos objetivos, normativos y subjetivos del delito de acuerdo a la teoría del delito, y se

señalará la posible contradicción de éste con los principios de legalidad, presunción de inocencia y el derecho a la no autoincriminación.

Finalmente, en el capítulo quinto, se hará un estudio de los aspectos político criminales del delito de defraudación fiscal equiparada, relacionada con la discrepancia fiscal, y se analizará su vinculación con otras leyes, como lo es la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

# **CAPÍTULO I**

## **MARCO CONCEPTUAL**

# CAPÍTULO I

## MARCO CONCEPTUAL

La discrepancia fiscal en México se encuentra prevista en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>6</sup>, misma que se encuentra conformada por conceptos tales como ingresos y erogaciones, respecto de los cuales es imprescindible fijar los alcances.

### I.1 DISCREPANCIA.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la discrepancia es la *“Diferencia, desigualdad que resulta de la comparación de las cosas entre sí. Disentimiento personal en opiniones o en conducta”*<sup>7</sup> De lo que se advierte que dicho término genera una idea de diferencia o desigualdad entre dos cosas que se comparan.

Desde un punto de vista legal, teniendo presente el artículo 91, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Discrepancia fiscal es la diferencia o desigualdad que resulta entre el contribuyente y la autoridad fiscal cuando se realizan erogaciones superiores a los ingresos declarados, diferencia que se considerará ingreso cuando los primeros sean mayores que los segundos.

### I.2 INGRESO.

En su concepto más simple, ingreso es el Caudal que pasa a poder de uno<sup>8</sup>, sueldo, rentas o ganancias.<sup>9</sup>

Para Hugo Carrasco Iriarte, *“Es el concepto más importante para el Impuesto Sobre la Renta. Consiste en la suma algebraica del consumo de una persona más*

---

<sup>6</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2012, para entrar en vigor el 1º de enero de 2014.

<sup>7</sup> Real Academia Española, *“Discrepancia”*, <http://buscon.rae.es/drael/>

<sup>8</sup> Raluy Poudevida, Antonio, *Diccionario Porrúa de la Lengua Española*, México, Editorial Porrúa, 2006, p. 203.

<sup>9</sup> Diccionario Larousse, *“Ingreso”*, <http://www.larousse.com.mx/Home/Diccionarios/ingreso>. Consultado el 05 de enero de 2017.

*la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un periodo determinado.*<sup>10</sup>

El Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México señala que el ingreso es la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o un cambio de valor de su patrimonio en un periodo determinado.<sup>11</sup>

En la práctica forense, es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona, mismo que puede recibirse de muchas formas, en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas.<sup>12</sup>

### **I.3 EROGACIONES.**

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, erogación significa distribuir, repartir bienes o caudales. Gastar el dinero.<sup>13</sup> Es el dinero en efectivo o bienes entregados en pago de un servicio o de un bien de activo adquirido. Cualquier gasto o costo cuyo beneficio pueda extenderse más rápido del periodo contable presente. Distribución de bienes. Gasto.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Distrito Federal, México, Editorial Oxford, 2008, p. 293.

<sup>11</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, *op. cit.*, p. 35.

<sup>12</sup> Tesis 1a. CLXXXIX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. Tomo XXV, Enero de 2007, p. 483, con rubro "RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR 'INGRESO' PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO".

<sup>13</sup> Real Academia Española, "Erogaciones", <http://buscon.rae.es/drael/>

<sup>14</sup> Tecnológico de Monterrey, *Referencia jurídica*, <http://www.cem.itesm.mx/derecho/referencia/diccionario/bodies/e.htm>. Consultado el 05 de enero de 2017.

No obstante lo anterior, el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su segundo párrafo proporciona un concepto de erogaciones como "...como los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras...". De igual forma, en el párrafo cuarto establece excepciones al mismo como "...los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado..."

#### **I.4 NATURALEZA DE LA DISCREPANCIA FISCAL.**

Como se señaló, la Discrepancia fiscal es la diferencia o desigualdad que resulta entre el contribuyente y la autoridad fiscal cuando se realizan erogaciones superiores a los ingresos declarados.

Raúl Rodríguez y Lobato siguiendo a Emilio Margain<sup>15</sup>, señala que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, pues ésta nace al momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la obligación o el método adoptado por la ley.<sup>16</sup>

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

Dicho autor también señala que los métodos que la doctrina recomienda y que se han adoptado en las legislaciones son:

---

<sup>15</sup>Rodríguez y Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda edición, México, Editorial Harla, 1998, pp. 121 a 123.

<sup>16</sup> En la legislación mexicana, de conformidad con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, la regla general, es que toca al contribuyente la aplicación del método y, por lo mismo, la determinación de los créditos fiscales a su cargo.

1. Indiciario o por presunciones.- Consiste en tomar en consideración ciertos indicios o ciertas pruebas INDIRECTAS de la actividad del causante o del objeto gravado, para poder determinar, con mayor o menor precisión la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo. Los métodos indiciarios más importantes son:
  - El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse.
  - El basado en el giro del negocio y capital en él invertido.
  - El basado en la teoría de los signos de la riqueza externa.
2. Objetivo.- Consiste en señalar una cuota en razón al peso a la medida, al volumen o al número de unidades de la mercancía gravada o al valor de la misma.
3. Declarativo.- Consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible.

Pues bien, no cabe duda que la discrepancia fiscal es un método indiciario para la determinación de la obligación tributaria basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza, lo cual se entiende muy fácilmente si se toma en cuenta que una persona que ostensiblemente detenta diversos bienes (carros, casas, etcétera) o realiza diversos gastos (restaurantes, viajes, ropa), por simple y sencilla lógica los tiene a partir de la obtención de ingresos, lo cual resulta sumamente cuestionable si no paga impuestos.

Sonia Venegas Álvarez considera que la figura de discrepancia fiscal presenta las características propias de la presunción, pues contiene un hecho base consistente en la realización de erogaciones superiores a los ingresos gravables declarados durante el ejercicio fiscal, y con ello, el legislador pretende extraer una consecuencia lógica: la existencia de ingresos ocultos por el contribuyente al momento de presentar su declaración del ejercicio fiscal. A su juicio, con esta medida se trata de facilitar a la autoridad la prueba del hecho imponible genérico, consistente en la obtención de ingresos gravables, permitiéndole demostrar su existencia de modo indirecto, manifestando una discrepancia entre ingresos

declarados y erogaciones realizadas por el contribuyente durante un mismo ejercicio fiscal.<sup>17</sup>

Es una presunción legal relativa destinada a regular la prueba de los hechos susceptibles de tributación.<sup>18</sup>

La presunción carece de un elemento formal, ya que no precisa de qué fuentes la autoridad puede tomar datos para probar las erogaciones realizadas por el contribuyente durante el ejercicio fiscal.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, quedaba la duda de si la discrepancia, a juicio de la autoridad, puede basarse en cualquier información, procedente de cualquier persona o entidad, que ponga de manifiesto la producción del hecho base como elemento formal suficiente para estimar la consecución del hecho imponible presunto, pues el precepto legal 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, no hace referencia alguna al respecto. Sin embargo, el artículo 91 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1º de enero de 2014, sí establece la fuente de información idónea como lo es la que obre en poder de las propias autoridades fiscales, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

Tema distinto será el concerniente a la prueba del hecho presunto en la que el contribuyente podrá, sin duda, cuestionar con arreglo a los medios de prueba legalmente reconocidos, la veracidad de los datos que han inducido a la autoridad a deducir la existencia de ingresos gravables ocultos.

---

<sup>17</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *Presunciones y Ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 241.

<sup>18</sup> *Idem*

## **CAPÍTULO II**

### **LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA Y PENAL DEL ESTADO**

## CAPÍTULO II

# LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA Y PENAL DEL ESTADO

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico con el que cuenta para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia al principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales del mismo.

Por su parte, el Poder Ejecutivo aplica la ley tributaria y provee en la esfera administrativa para su cumplimiento y, en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva y, finalmente, a través del Poder Judicial cuanto éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o bien entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o constitucionalidad de la actuación de dichos poderes.<sup>32</sup>

La potestad tributaria está sujeta a ciertos límites pero, como se ha dicho, cada autor desarrolla ideas más o menos diferentes y tratan de crear su propia sistemática al respecto.

En cuanto a la potestad punitiva del Estado, Enrique Díaz Aranda señala que no se debe confundir la denominación de “derecho penal” con la de “derecho penal subjetivo”, pues éste se refiere al “derecho a penar” que tiene el Estado, poder punitivo más conocido por su denominación latina *ius puniendi*. Se define como “la facultad del Estado para prohibir las conductas consideradas como delitos, imponer las sanciones penales a quienes las realizan.”<sup>33</sup>

El *ius puniendi* del Estado mexicano se sostiene con un tripoide consistente en la emisión (Poder Legislativo), aplicación (Poder Judicial) y ejecución de las

---

<sup>32</sup>Rodríguez y Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp.8 y 9.

<sup>33</sup> Díaz Aranda, Enrique, *Derecho Penal. Parte General*, tercera edición, México, Editorial Porrúa, 2012, pp. 4 y 5.

normas penales (Poder Ejecutivo y Judicial). Así, desde el punto de vista sociológico, el poder punitivo del Estado proviene del pueblo mismo, y su fundamentación jurídica se encuentra en la Constitución.<sup>34</sup>

Por imperativo constitucional el derecho penal en México debe estar sustentado en los principios de un Estado Social y Democrático de Derecho, a saber: principio de legalidad; principio de bien jurídico tutelado; principio de exclusiva incriminación de conductas; principio de culpabilidad; principio de igualdad; principio de *última ratio* o de subsidiaridad, y principio de *non bis in ídem*.

Por otra parte, la política tributaria de México se ha caracterizado por ser eminentemente recaudatoria, soslayando otros objetivos que paralelamente se deben cumplir. La política tributaria debe tener siempre diversos objetivos, pero si bien es cierto que debe tener una finalidad eminentemente recaudatoria, también lo es que secundariamente debe: facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico; y evitar la fuga de capitales que dañan al país, etcétera.

En efecto, la política fiscal puede tener como principales objetivos la captación de recursos, la promoción del desarrollo económico y el abatimiento de altos índices de inflación, o incluso su erradicación.

Cabe cuestionarse si una política tributaria recaudatoria que no mire otros objetivos, como el de respeto a los principios de justicia tributaria y los principios que limitan el *ius puniendi*, es constitucionalmente válida.

## **II.1 LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.**

En la doctrina mexicana, principalmente a causa de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, donde entre otras cosas, se reformó la denominación del

---

<sup>34</sup>*Idem*

Título I, han existido confusiones conceptuales entre los términos “Garantías Individuales y Sociales”, “Derechos Fundamentales” y “Derechos Humanos”.

Miguel Carbonell al exponer las diferencias entre “Derechos Humanos”, “Derechos Fundamentales” y “Garantías Individuales”, sostiene que los primeros son aquéllos que le son propios al hombre por su sola condición de ser humano, mismos que evolucionan con igual dinamismo que la sociedad, los cuales no se establecen o se crean, sino que se reconocen.

Por su parte, los derechos fundamentales son derechos sustantivos de los ciudadanos que se positivizan al reconocerse como tales en la Constitución, la cual al ser norma fundamental del Estado Mexicano, establece y otorga garantías para su debida observancia. Por su parte, las “garantías” son mecanismos o técnicas normativas que el Constituyente ha diseñado para tutelar los derechos sustantivos del ciudadano.<sup>35</sup>

Por su parte, Luigi Ferrajoli establece que son derechos fundamentales todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar.<sup>36</sup>

De lo que se desprenden varios elementos que acercan a una concepción de derechos fundamentales:

- a) Son derechos subjetivos;
- b) Son universales; y,
- c) Corresponden a todos los seres humanos en cuanto a personas, ciudadanos o personas con capacidad de actuar.

Características de los derechos humanos:

1. **Universales:** Por el hecho de pertenecer al género humano, todo individuo de la especie los posee.

---

<sup>35</sup> Carbonell, Miguel. *Los Derechos Fundamentales en México*, sexta edición, México, Editorial Porrúa, 2006, p. 6.

<sup>36</sup> Ferrajoli, Luigi. *Derechos y garantías, la ley del más débil*, quinta edición, España, Editorial Trotta, 2006, p. 37.

2. **Innatos:** Los Estados deben reconocer estos derechos, pues el individuo los trae consigo por su nacimiento como ser humano, no por concesión estatal.
3. **Irrenunciables:** Ningún individuo de la especie humana puede renunciar a poseerlos.
4. **Obligatorios:** Aunque no exista ley que prevea condena por su violación, toda persona e incluso el estado, debe respetarlos.
5. **Inalienables:** Su propio carácter de irrenunciables, los hace también intransmisibles a otra persona por venta, ni susceptibles de apropiación por parte del estado.
6. **Imprescriptibles:** El ejercicio de ciertas acciones no puede realizarse luego de cierto tiempo.
7. **Indivisibles:** Los derechos son interdependientes. El no reconocimiento de uno de ellos pone en riesgo a los demás.
8. **Inviolables:** Si fueran negados, destruidos o lesionados, sería un ataque a la dignidad humana.
9. **Progresivos:** Porque éstos derechos que en tiempos pasados no se reconocían pasaron a integrarlos ante las situaciones cambiantes de la humanidad.

Carbonell sostiene que a partir de una norma de derecho fundamental se crea una relación jurídica compuesta por tres elementos: un sujeto activo, un sujeto pasivo y un objeto de la relación. La calidad de los sujetos vendrá dada, de una parte, por la titularidad de los derechos que asigne una norma.

De otra parte, la calidad del sujeto vendrá determinada también por el tipo de enunciado que la norma de derecho fundamental contenga. De esta manera, para el estudio de cada uno de los derechos fundamentales, será necesario ubicar quién será el sujeto activo, quién el sujeto pasivo y cuál el objeto de la relación, para concluir con claridad si nos encontramos ante la presencia de un derecho fundamental, o de otro tipo de derecho.

En materia tributaria podemos identificar dos tipos de principios:

- Los principios constitucionales tributarios y
- Los principios tributarios constitucionalizados.

Los principios constitucionales tributarios son aquellos que están recogidos en la Constitución y que son aplicables a todo el ordenamiento jurídico, incluido el ámbito tributario. Entre ellos se encuentran el de legalidad y el de seguridad jurídica.

Los principios tributarios constitucionalizados, según Eusebio González García<sup>37</sup> son aquellos principios de origen tributario que el movimiento liberal llevó a los textos constitucionales decimonónicos.

Estos principios son exclusivos del ámbito tributario, pero han sido incorporados en las Constituciones a efecto de garantizar su observación, respeto y aplicación en beneficio de los gobernados.

En esta categoría se encuentran los de proporcionalidad, equidad, igualdad, generalidad y razonabilidad, los cuales, según dicho autor, pueden reconducirse a la idea de justicia en el reparto de las cargas tributarias, idea que gira en torno al principio de capacidad contributiva y que se complementa con el principio de igualdad y fija su alcance y límites con los principios de progresividad y no confiscatoriedad.

## **II.2 LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA.**

La Constitución Mexicana, establece en su artículo 31 fracción IV, varias limitaciones al Estado Legislador para imponer a las personas el pago de contribuciones, las cuales en el Derecho Tributario Mexicano se han establecido como los principios tributarios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, y contienen los derechos fundamentales de capacidad contributiva, igualdad tributaria y reserva de Ley.

---

<sup>37</sup> Pérez de Ayala, José Luis *et al.*, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p. 55.

Las potestades públicas son poderes-deberes jurídicos conferidos por la Constitución y las leyes a diversos órganos del Estado, que ejercen sus diferentes funciones, razón por la cual se las conoce como potestad legislativa, potestad judicial, potestad contralora y potestad administrativa.

Carlos Giuliani Fonrouge, en su obra *Derecho Financiero*<sup>38</sup>, señala que "la expresión *potestad tributaria* significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".

Raúl Rodríguez Lobato la define como "la denominación que se da al poder jurídico que tiene el Estado para establecer obligaciones forzosas, recaudarlas y destinarlas principalmente a expensar los gastos público"<sup>39</sup>.

La potestad tributaria del Estado comprendería desde esta perspectiva, las funciones normativa, administrativa y jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial según la competencia que les confieren la Constitución Política y las leyes. De tal modo, el poder tributario sería exclusivo del Estado y éste lo ejerce a través del Poder Legislativo (pues por el principio de legalidad las leyes deben establecer los tributos y deben contener los elementos esenciales de los mismos), a través del Poder Ejecutivo (pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y, en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias ante la administración y el gobernado que surgen como motivo de la aplicación de la ley impositiva) y a través del Poder Judicial (cuando éste dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos Poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo).

Entonces los principios constitucionales en materia tributaria son los siguientes:

---

<sup>38</sup>Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1965, volumen I, pp. 266 y 267.

<sup>39</sup>Rodríguez y Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 53.

### **a) Capacidad contributiva:**

La fracción IV del artículo 31 constitucional, establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional, constituyendo el fundamento del principio de proporcionalidad tributaria, el cual, como se ha comentado en líneas precedentes, ha mostrado evolución doctrinal y jurisprudencial de manera que contemporáneamente se vincula en el sistema tributario mexicano con el principio de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva según José Luis Pérez de Ayala, se expresa en que el sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente.<sup>40</sup>

Jiménez González afirma que “La proporcionalidad en este contexto no ha de ser entendida en su acepción coloquial o popular, sino en su significado técnico tributario. Los tributos para ser proporcionales han de ser impuestos atendiendo al criterio de capacidad contributiva, ningún otro criterio puede ser utilizado por el legislador para determinar quiénes han de ser llamados a financiar al gasto público mediante el pago de tributos”<sup>41</sup>.

En un primer aspecto, la proporcionalidad tributaria se relaciona con la capacidad contributiva, señalada por Calvo Nicolau, como capacidad económica, y sostiene que “la obligación que tiene un gobernado de contribuir a la satisfacción de los gastos públicos que origina el vivir en sociedad debe estar en proporción a su riqueza, pues solo habiéndola puede pedirse a alguien que la comparta con el Estado para que con el producto de esa participación haga frente a los gastos públicos”<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Pérez de Ayala, José Luis *et al.*, *op. cit.*, p. 154.

<sup>41</sup> Jiménez González, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, novena edición, México, Editorial Thomson, 2004, p. 205.

<sup>42</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Casos prácticos en la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos*, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, 1990-1991, Número 20, p. 647.

Sonia Venegas establece que la contribución es una obligación *ex lege*, ya que la ley establece cuando, cuanto y quién es el obligado al pago, por tanto esta característica es esencial en la definición de contribución, según la importancia al principio de legalidad.<sup>43</sup>

Hugo Carrasco Iriarte en su *Diccionario de Derecho Fiscal*, ofrece un breve acercamiento al concepto de capacidad contributiva, al decir que por ella se entiende la “posibilidad del pago de contribuciones que debe representar para los contribuyentes el mínimo sacrificio posible”<sup>44</sup>

Así, la capacidad contributiva supone que el sujeto pasivo de la obligación tributaria –el contribuyente- deba tributar en congruencia con las verdaderas capacidades que le permita su realidad económica, ya que de otra forma, el tributo sería injusto.

La capacidad contributiva contiene dos aspectos: el objetivo y el subjetivo, ambos como indicadores o manifestaciones de capacidad contributiva, el primero vinculado directamente con la riqueza del contribuyente y los dividendos o utilidades –renta- que obtiene por su actividad; y, el segundo tomando en cuenta las condiciones específicas del contribuyente como un verdadero sujeto de la obligación tributaria.

El catedrático español Menéndez Moreno sostiene que “El principio de capacidad económica significa que los tributos han de recaer sobre quienes pueden hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación. La función básica del principio de capacidad económica es la de servir como presupuesto legitimador de los tributos, y para comprobar su legitimidad habrá de tenerse en cuenta la regulación de los aspectos o circunstancias objetivas de carácter económico –como la renta, el patrimonio o el gasto-, y de los aspectos o

---

<sup>43</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Oxford, 2011, pp. 4 y 5.

<sup>44</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, *op. cit.*, p. 82.

circunstancias subjetivas –como las personales y familiares- de sus destinatarios”<sup>45</sup>.

Así las cosas, para que el tributo se considere legítimo, entre otros aspectos, debe atender a la verdadera capacidad contributiva del sujeto de la obligación tributaria, misma que a partir de considerar el neto objetivo y el neto subjetivo, se tendrán que analizar las condiciones específicas de cada sujeto para determinar su verdadera capacidad contributiva, lo cual desde el punto de vista objetivo no ofrece mayores complicaciones, ya que la capacidad contributiva se mide en función de los ingresos de la persona una vez que se disminuyeron los gastos estrictamente indispensables en los que incurrió para obtener dichos ingresos, la complejidad existe para establecer mecanismos que nos permitan determinar el mínimo existencial de cada contribuyente para llegar a un resultado apegado a su realidad económica.

Entonces podemos resumir que la capacidad contributiva es la potencialidad real de pagar contribuciones, esto significa que los sujetos pasivos deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada; esto de acuerdo con la jurisprudencia mexicana.<sup>46</sup>

En opinión de Gabriela Ríos Granados<sup>47</sup>, este principio tiene su fundamento además en el artículo 11 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (2 de mayo de 1948) de la que México es parte; el artículo 34 inciso g de la Carta de los Estados Americanos suscrita en Bogotá en 1948 y reformada por el Protocolo de Buenos Aires en 1967, por el Protocolo de Cartagena de Indias en 1985, por el Protocolo de Washington en 1992, y por el Protocolo de Managua

---

<sup>45</sup>Méndez Moreno, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario Parte General. Lecciones de cátedra*, cuarta edición, España, Editorial Lex Nova, 2003, p. 83.

<sup>46</sup>Tesis P./J 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII. Mayo, 2003. P. 114, con rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”.

<sup>47</sup>Ríos Granados, Gabriela, “Derechos Humanos de los Contribuyentes”, *Revista Puntos Finos*, México, Dofiscal, junio 2012, número 203, pp. 62 y 63.

en 1993; los artículos 6,párrafo 1 y 7,inciso a) del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales Protocolo de San Salvador, ratificado por México el 16 de abril de 1996, y los artículos 7, incisos a), i) y ii), 11,párrafos I y 2 del Pacto sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

**b) Igualdad tributaria:**

Los principios de justicia tributaria se encuentran consignados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución mexicana como límites al poder del Estado para establecer contribuciones, el cual establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de manera equitativa, lo que se ha cualificado como el principio de equidad tributaria que se relaciona con el principio de igualdad tributaria.

Se ha indicado que este derecho se refiere a que el legislador no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho que debieron haberse regulado de la misma manera o con las mismas consecuencias jurídicas.

En todo caso, este trato diferenciado siempre debe obedecer a finalidades avaladas por la Constitución, entre las cuales cabe mencionar las que derivan de la aplicación de fines extra fiscales, los cuales el legislador confecciona como deducciones, exenciones, aminoraciones o reducciones en la tasa para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente, o por el contrario, establece sobretasas o crea contribuciones con fines redistributivos. Sin embargo, desafortunadamente en algunas ocasiones el legislador no motiva objetiva y adecuadamente la extra fiscalidad en el debate parlamentario, lo cual significa que no hace un correcto juicio de razonabilidad, lo que deriva en un trato diferenciado arbitrario, y ante esta situación los particulares pueden interponer un juicio de amparo.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> Ríos Granados, Gabriela, “Derechos Humanos de los Contribuyentes, Segunda Parte”, *Revista Puntos Finos*, México, Dofiscal, julio 2012, número 204, p. 74.

O bien, que el trato diferenciado derive de la medición de la capacidad contributiva, pues desde el plano doctrinal la capacidad contributiva será el parámetro o basamento para aplicar la igualdad tributaria. En todo caso, “la igualdad es un criterio de la distribución de las cargas tributarias con apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se encuentra”<sup>49</sup>.

Pérez Ayala establece que el principio de igualdad es que todos los ciudadanos deben ser tratados fiscalmente en un plano de igualdad, en relación con su capacidad económica.<sup>50</sup>

García López-Guerrero sostiene que “el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos del mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias, aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad”<sup>51</sup>

Es claro que quien se encuentre en un mismo supuesto deberá pagar un mismo tributo, y que quien manifiesta una capacidad contributiva diferente no se encuentra en un mismo supuesto.

La igualdad tributaria en el sistema jurídico se concreta cuando a todos los sujetos de la obligación tributaria que se encuentren en idéntica situación, condiciones y circunstancias, se les impone el pago la misma contribución, igual carga tributaria, de manera que quien manifiesta diferente capacidad contributiva

---

<sup>49</sup> *Idem.*

<sup>50</sup> Pérez de Ayala, José Luis *et al.*, *op. cit.*, p. 156, nota 9.

<sup>51</sup> García López-Guerrero, Luis, *Impuesto al activo, La exención a las empresas que componen el sistema financiero viola el principio de equidad tributaria*, Anuario Jurídico 1996, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1997, pp. 326 y 327.

es justo que se imponga una carga tributaria diferenciada, siendo por lo tanto indiscutible que la igualdad tributaria, es un principio material de justicia tributaria.

En opinión de Gabriela Ríos Granados<sup>52</sup>, este principio tiene su fundamento además en el artículo 24 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos; el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y los artículos aplicables al caso concreto sancionados en las siguientes Convenciones: Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial (ONU, Nueva York, EUA, 7 de marzo de 1966); Convención Interamericana para la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad, (OEA, Guatemala, 7 de junio de 1999).

### **c) Reserva de Ley:**

El artículo 31 fracción IV constitucional, se establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos que dispongan las leyes de donde se ha desprendido el llamado principio de legalidad tributaria, que no es otro que el de reserva de ley en el Derecho Fiscal, traducido en que los elementos esenciales del tributo deban estar contenidos en un acto formal y materialmente legislativo, es decir, en una Ley.

Ernesto Flores Zavala afirma que: “los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del poder Legislativo.”<sup>53</sup>

Este mismo criterio es también sostenido por Fraga, quien señala que “por cuanto hace al punto de vista material, se entiende que su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Por cuanto al punto de vista formal, significa que

---

<sup>52</sup>Ríos Granados, Gabriela, “Derechos Humanos de los Contribuyentes, Segunda Parte”, *op. cit.*, pp. 62 y 63.

<sup>53</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Editorial Porrúa, 1977, p. 199.

debe ser una disposición expedida por el Poder que conforme a la Ley Fundamental esté normalmente encargado de la formación de leyes.”<sup>54</sup>

En México, independientemente del principio general de legalidad que consagra el artículo 16 de la Ley Fundamental, aplicable por lo tanto, a cualquier campo de la actividad del Estado, el principio de legalidad específico para la materia tributaria se encuentra establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política del país, que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en la ley.

Al respecto Hugo Carrasco Iriarte en su libro titulado “Derecho Fiscal Constitucional” reiterando lo anterior, señala de manera más precisa, que “La ley fiscal, por lo menos tiene que mencionar los elementos fundamentales de los impuestos, que son: a) sujeto activo; b) sujeto pasivo; c) objeto (hecho generado); d) unidad del impuesto o unidad fiscal; e) cuota; f) base; g) tarifa; h) forma y época de pago; y i) excepciones.”<sup>55</sup>

Jiménez González sostiene que “Hay reserva de Ley en sentido abstracto y respecto de cualquier materia cuando la norma constitucional, única que puede establecerla merced al atributo de la supremacía, establece que determinadas y especificadas materias, en cada caso habrá de precisar cuáles, sólo podrán ser reguladas mediante normas con rango de Ley, de modo tal que dichas materias o ámbitos específicos de ellas en las que rija el aludido principio no pueden ser normadas mediante reglas o acuerdos administrativos.”<sup>56</sup>

#### **d) Destino al Gasto Público:**

El destino al gasto público es considerado una garantía constitucional establecida también en el artículo 31, fracción IV constitucional.

---

<sup>54</sup> Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, Décimo segunda edición, México, Editorial Porrúa, 1968, p. 97.

<sup>55</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, segunda edición, México, Editorial Harla Oxford University Press, 1997, p. 176.

<sup>56</sup> Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 200, nota 9.

No obstante, no ha tenido el mismo desarrollo jurisprudencial que las otras garantías en materia tributaria. Sin embargo, destacan algunas características que se han establecido jurisprudencialmente. Entre ellas, se estableció que los impuestos con destino específico son constitucionales.

La percepción de contribuciones o el cobro de tributos, en un estado democrático de derecho se legitiman al ser menester el sostenimiento del Estado para alcanzar sus fines.

El texto constitucional que fundamenta la obligación de contribuir para los gastos públicos ya sea de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan los contribuyentes, enunciado que aunque contiene una obligación a cargo de los mexicanos, se ha interpretado también como un derecho de los contribuyentes al ser un límite para el poder público, interpretado a *contrario sensu* como “sólo para los gastos públicos es que se debe contribuir” lo que supone que el pago de contribuciones se establezca a favor de la administración activa o centralizada del Estado o sea, que constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos a los de la Federación, Estados y Municipios, como son los gastos de la administración pública delegada, que se integra con organismos descentralizados y empresas de participación estatal<sup>57</sup>, siendo pertinente aclarar que no todos los organismos descentralizados están excluidos de este derecho de cobro, tal es el caso de las aportaciones de seguridad social.

Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la relativa a que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

De las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de “gasto público” tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto

---

<sup>57</sup> Rodríguez y Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal, op. cit.*, p. 66.

público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

En opinión de Gabriela Ríos Granados<sup>58</sup>, este principio tiene su fundamento además en los artículos 11 sobre el derecho a un medio ambiente sano del Protocolo Adicional San Salvador; 14 sobre el derecho a los beneficios de la cultura, del Pacto de San José de Costa Rica; el artículo 26 sobre desarrollo progresivo; y del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, los artículos 2 y 3. Además de los numerales aquí enunciados, perfectamente pueden aplicarse las siguientes declaraciones: Declaración sobre el Progreso y Desarrollo en lo Social (11 de diciembre de 1969); la Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente Humano (16 de junio de 1972); Declaración Universal sobre la Erradicación del Hambre y la Malnutrición (16 de noviembre de 1974); Declaración sobre la utilización del Progreso Científico y Tecnológico en interés de la Paz y en Beneficio de la Humanidad (10 de noviembre 1975), y la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo (4 de diciembre de 1986).

#### **e) Derecho al Mínimo Vital:**

El mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, se trata de una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador tributario, al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado introducirse, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.<sup>59</sup>

El goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la

---

<sup>58</sup>Ríos Granados, Gabriela, “Derechos Humanos de los Contribuyentes, Segunda Parte”, *op. cit.*, pp. 62 y 63.

<sup>59</sup>[www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274](http://www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274). Consultado el 10 de marzo de 2017.

intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente.

Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.

Así, este derecho busca garantizar que la persona -centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.<sup>60</sup>

El derecho al mínimo vital, es entendido como límite a la potestad tributaria del legislador tributario, lo cual es concordante con lo establecido en instrumentos internacionales, en los que se refleja la proyección que debe tener el Estado para garantizar que el ciudadano pueda allegarse de los elementos necesarios para tener una calidad de vida digna y decorosa, tales como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y las Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

El Estado al ejercer la potestad tributaria, no puede pasar por alto que al crear tributos no debe traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona, dadas las políticas sociales existentes y los efectos de las mismas.

Por tanto, el derecho al mínimo vital obliga al legislador a analizar si la persona que no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir de manera digna, debe ser o no sujeta de ciertas cargas fiscales que le ocasionen una situación de carencia. Cabe señalar que dicho principio es de gran

---

<sup>60</sup>Tesis 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, Mayo, 2007, p. 793, con rubro "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO".

trascendencia para las personas físicas tanto en materia constitucional como en materia fiscal.

No es válido sostener que el principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, demanda que necesariamente se incorpore una exención generalizada en el impuesto, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario definir el régimen legal del gravamen y determinar si, en un momento determinado, resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o más acorde con la realidad del fenómeno financiero, un mecanismo u otro.

De igual forma, debe valorarse que el derecho al mínimo vital debe contemplar la posibilidad de que la persona no vea mermado su patrimonio sino en la medida en la que cuente con auténtica capacidad contributiva y, por ende, evidencie contar con recursos que excedan el umbral mínimo con el que se cubren las necesidades más elementales, pero puede sostenerse que el derecho al mínimo vital también abarca acciones positivas del Estado.

Dentro del comunicado de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se señala que la Suprema Corte de Justicia de la Nación manifestó que el derecho al mínimo vital llega a impactar en la materia fiscal, pues abarca todas las medidas que el Estado debe proporcionar a los gobernados con la finalidad de garantizar su subsistencia, mientras que en lo estrictamente fiscal se presenta únicamente como una barrera al legislador, con el fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria atendiendo a la potencialidad de cada contribuyente para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. En ese tenor, se sostuvo que el mínimo vital se configura como un principio que orienta el accionar del Estado.

Atendiendo al mínimo vital como límite a la actuación del legislador tributario, la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó que el aludido derecho permea a toda la materia tributaria y no se limita al ámbito laboral, basándose en lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional; es decir, se trata de una garantía constitucional de la que gozan todas las personas físicas y no una conquista laboral que únicamente beneficiaría a los trabajadores que perciben el salario mínimo.

En ese tenor, se señala que la Suprema Corte de Justicia de la Nación afirmó que si la proporcionalidad implica que los particulares deben tributar en función de su respectiva capacidad contributiva, entonces es válido afirmar que quien no manifieste un signo idóneo de capacidad, no debe resentir el impacto que corresponde a la tributación y, en su caso, que la tributación se gradúe atendiendo precisamente al signo de capacidad que se manifieste

La Procuraduría Federal de Defensa del Contribuyente expone como opinión que, contrariamente a lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hay mecanismos específicos que de mejor manera tutelan el derecho al mínimo vital, como una exención general o una deducción general que, en definitiva, dejen libre de gravamen los montos que requieren los causantes para su subsistencia, sin reparar en el régimen particular de tributación o en el monto de los ingresos que se obtengan.

Así también, señala que en el contexto del nuevo artículo 1o. constitucional, estiman que la protección más amplia a los derechos de los contribuyentes es la que deriva de una deducción general o de una exención general, y no la que corresponde a las figuras consideradas por la Corte, concepción ésta que podría haber sido aceptable bajo un paradigma de simple no afectación a los derechos particulares, pero que resulta a todas luces insuficiente. El Estado proporciona también, entre otros, los servicios de salud, educación, alimentación, becas y subsidios de diferentes tipos, que implican la erogación de enormes cantidades de dinero que provienen del erario público que se conforma principalmente con los impuestos que pagamos.<sup>61</sup>

## **II.2.1 LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA COMO DERECHOS FUNDAMENTALES.**

Ya expuestas las diferencias entre “Derechos Humanos”, “Derechos Fundamentales y “Garantías Individuales”, se sostiene que los primeros son aquéllos que le son propios al hombre por su sola condición de ser humano,

---

<sup>61</sup>[http://www.prodecon.gob.mx/conferencias\\_prensa/2013/28-06-13/documentos/discurso\\_ministro.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/conferencias_prensa/2013/28-06-13/documentos/discurso_ministro.pdf). Consultado el 10 de marzo de 2017.

mismos que evolucionan con igual dinamismo que la sociedad, los cuales no se establecen o se crean, sino que se reconocen.

Existen varios elementos que nos acercan a una concepción de derechos fundamentales, a saber: a) Son derechos subjetivos; b) Son universales; y, c) Corresponden a todos los seres humanos en cuanto a personas, ciudadanos o personas con capacidad de actuar.

Ahora bien, derecho subjetivo, es “cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica”.

Los ciudadanos están obligados a contribuir para los gastos públicos (principio de gasto público), de manera que a cambio de las contribuciones, se espera la recepción de servicios públicos proporcionados por el Estado, esto es, contra el pago de contribuciones existe una expectativa positiva de recibir una prestación por parte del Estado transformada en servicios públicos.

El principio de capacidad contributiva al relacionarse con que la contribución no sea ruinosa o confiscatoria; el de igualdad, relacionado con no ser sujetos de discriminaciones, tratos desiguales o injustificados en perjuicio del patrimonio; y, finalmente el principio de reserva de ley, vinculado con evitar la arbitrariedad o la discrecionalidad por parte del poder público para establecernos cargas tributarias, se configura una expectativa de no sufrir lesiones el cumplimiento de los límites al poder que significan los principios tributarios constitucionalizados.

Al estar los tres principios citados –junto con el del destino al gasto público– contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es claro que la expectativa se encuentra adscrita a un sujeto por una norma jurídica, siendo el sujeto el contribuyente y la norma jurídica el texto constitucional, de manera que en todos sus extremos los principios tributarios son derechos subjetivos.

Los derechos fundamentales son universales, es decir, aplicables a la generalidad, sin exclusiones, de manera no privativa. La igualdad tributaria es el

soporte de la universalidad de los principios tributarios, ya que todos ellos se alinean con la idea de la no exclusión, esto es, se benefician y son titulares de dichos derechos subjetivos todas las personas en la medida en que se encuentren en el mismo supuesto.

Finalmente, en los términos del primer párrafo del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son obligaciones de los mexicanos, aquéllas que se establecen en las diversas fracciones del mismo, de manera que es indudable que los principios tributarios contenidos en su fracción IV son aplicables a todos los seres humanos en cuanto a personas, ciudadanos o personas con capacidad de actuar en México, ya que tales postulados no distinguen cualidades, condiciones o particularidades para la tutela de los derechos subjetivos que se desprenden de la citada fracción.

Los principios tributarios analizados, son propicios para alcanzar la justicia tributaria e indispensables como legitimadores del sistema tributario, los mismos obedecen a necesidades particulares de una sociedad, por ello han sido positivizados en México a través de la jurisprudencia en interpretación de los postulados constitucionales.

Ahora bien, en el año de 1962, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó como criterio que aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías<sup>62</sup>.

Con ello, se reconoció en definitiva que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene facultades para pronunciarse sobre la materia tributaria, y asimismo se confirmó que el artículo 31, fracción IV constitucional, sí constituye una garantía individual. Con este avance, se dio inicio a la creación de jurisprudencia en materia tributaria en torno a dos principios estructurales: proporcionalidad y

---

<sup>62</sup>Tesis 385, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. I, 1995, p. 357, con rubro "IMPUESTOS. FACULTAD DEL PODER JUDICIAL FEDERAL PARA JUZGAR SOBRE SU PROPORCIONALIDAD O EQUIDAD".

equidad. Así las cosas, los principios de justicia tributaria son derechos fundamentales al ser sin lugar a dudas derechos subjetivos, universales y aplicables a todas las personas en México.

Cabe resaltar que existen otros Derechos Humanos con plena injerencia en la esfera jurídica de los contribuyentes, que al ser transversales conciernen a todos los particulares, como es el caso del derecho de la audiencia previa; el derecho al debido proceso; el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial; la seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento; la irretroactividad de las leyes; el principio *non bis ibidem*; el derecho a la privacidad; el derecho a la protección de datos personales; la prohibición de confiscación de bienes; los derechos sociales, económicos y culturales; las libertades económicas, entre otros.<sup>63</sup>

### **II.3 EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA FISCAL.**

El Juicio de Amparo resulta ser un mecanismo eficaz de protección cuando una norma impone un tributo contrario a los derechos fundamentales de los contribuyentes establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana.

Es importante indicar cuáles son los beneficios o perjuicios que ahora tiene el amparo a raíz de la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del 6 de junio de 2011 en materia fiscal.

Se ha dicho que una de las deficiencias que el Juicio de Amparo presenta en México es que los efectos de sus sentencias son relativos y benefician solamente a quien solicitó la protección de la justicia de la Unión, lo que permite a las autoridades continuar aplicando una disposición a pesar de ser contraria a la Constitución.

---

<sup>63</sup>Ríos Granados, Gabriela, “Derechos Humanos de los Contribuyentes”, *op. cit.*, p.57.

Ahora bien, el hecho de que la reforma al artículo 107 fracción II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos haya establecido que la sentencia de amparo tenga efectos generales y le beneficie a toda la ciudadanía por tener como consecuencia la expulsión de la norma inconstitucional del sistema jurídico (exclusión de la fórmula Otero), si bien representa un avance, no lo es en materia fiscal, pues en ésta se encuentra excluida dicha situación.

Es conveniente establecer cuál fue el cambio citado:

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE PARRAFO, VEASE ARTICULO TRANSITORIO PRIMERO DEL DECRETO QUE MODIFICA LA CONSTITUCION.

(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 6 DE JUNIO DE 2011)

**Artículo 107.-** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

.....

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCION, VEASE ARTICULO TRANSITORIO PRIMERO DEL DECRETO QUE MODIFICA LA CONSTITUCION.

(REFORMADA, D.O.F. 6 DE JUNIO DE 2011)

**II.-** Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.

En el juicio de amparo deberá suplirse la deficiencia de los conceptos de violación o agravios de acuerdo con lo que disponga la ley reglamentaria.

Cuando se reclamen actos que tengan o puedan tener como consecuencia privar de la propiedad o de la posesión y disfrute de sus tierras, aguas, pastos y montes a los ejidos o a los núcleos de población que de hecho o por derecho guarden el estado comunal, o a los ejidatarios o comuneros, deberán recabarse de oficio todas aquellas pruebas que puedan beneficiar a las entidades o individuos mencionados y acordarse las diligencias que se estimen necesarias para precisar sus derechos agrarios, así como la naturaleza y efectos de los actos reclamados

En los juicios a que se refiere el párrafo anterior no procederán, en perjuicio de los núcleos ejidales o comunales, o de los ejidatarios o comuneros, el sobreseimiento por inactividad procesal ni la caducidad de la instancia, pero uno y otra sí podrán decretarse en su beneficio. Cuando se reclamen actos que afecten los derechos colectivos del núcleo tampoco procederán desistimiento ni el consentimiento expreso de los propios actos, salvo que el primero sea acordado por la Asamblea General o el segundo emane de ésta;

.....

Si bien es cierto que evolucionar hasta dar efectos generales a una sentencia de amparo significa un gran avance para el Derecho mexicano en general, sin embargo, la exclusión de ello en materia fiscal constituye un retroceso, porque no hay razón alguna para que la materia fiscal tenga un régimen de excepción, además de que los principios de justicia fiscal son derechos fundamentales que merecen de protección por medio del juicio de amparo igual que las otras materias.

Lo anterior solo confirma que la política tributaria del Estado es meramente recaudatoria, sin velar por una plena observancia de los derechos humanos que también lo constituyen los principios de justicia tributaria.

### **II.3.1 LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LA FACULTAD PUNITIVA.**

Mir Puig sostiene que el derecho penal suele entenderse en dos sentidos distintos, sentido objetivo y sentido subjetivo. En el sentido objetivo significa el conjunto de normas penales, mientras que el derecho penal subjetivo (*ius puniendi*), es el derecho que le corresponde al Estado a crear y aplicar el Derecho penal objetivo.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> Mir Puig, Santiago, *Derecho Penal Parte General*, Barcelona, octava edición, Editorial Argentina IB de F, 2009, p.42.

Es por ello que la legitimación al *ius puniendi* por parte del Estado, por más que el derecho penal represente todavía un aspecto esencial para la colectividad, no puede implicar una actividad ilimitada o discrecional en cuanto a la creación de las normas penales y su aplicación, por el contrario a dicha actividad debe estar sujeta a diversos límites que se basan a su vez en una serie de principios constitucionales característicos de un auténtico estado constitucional y democrático de derecho.<sup>65</sup>

Así pues partiendo de la división de poderes como presupuesto de la constitucionalidad jurídica, diversos principios y criterios de carácter normativo constituyen las limitaciones a la potestad punitiva del Estado, por tanto puede hablarse de principios consagrados en la propia Constitución o Ley Fundamental; y que en ese contexto puede concebirse un auténtico estado de derecho.

### **II.3.2 EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO COMO FUNDAMENTO DEL *IUS PUNIENDI* Y SUS LÍMITES.**

Existen tres componentes al Estado social y democrático de Derecho que servirán para los límites en la función punitiva:<sup>66</sup>

- El principio de **Estado de derecho** impone el postulado de un cometimiento de la potestad punitiva al Derecho, lo que dará lugar a los límites derivados del principio de legalidad.
- La idea del **Estado Social** sirve para legitimar la función de prevención en la medida en que sea necesaria para proteger a la sociedad.
- La concepción del **Estado democrático** obliga en lo posible a poner el Derecho Penal al servicio del ciudadano, lo que puede verse como fuente de ciertos límites que hoy se asocian al respeto de principios como los de dignidad humana, igualdad y participación del ciudadano.

---

<sup>65</sup> Luna Castro, José Nieves, *La aplicación de las Penas en México*, México, Editorial Porrúa, 2010, p. 4.

<sup>66</sup> Mir Puig, Santiago, *op. cit.*, p. 104.

Los límites al *ius puniendi* son propios de un estado social y democrático de derecho, pues su esencia es que emanan tales principios limitadores de su carácter normativo material y normativo formal:<sup>67</sup>

### **II.3.3 LÍMITES AL *IUS PUNIENDI* EN UN ESTADO DE DERECHO.**

El Estado surge para atender al hombre. En virtud de ello, se le atribuye una serie de funciones, que se vinculan con los diversos aspectos de la vida del hombre, ya sea en su individualidad o como parte del grupo social, adquiere, de esta manera, ciertas potestades o facultades y se le dota de poder.

El ejercicio de esa potestad o poder, por otra parte, puede realizarse observando ciertos límites o sin observar límite alguno, o bien, extralimitándose. Los límites derivan, en primer lugar, de la propia consideración del hombre y, en segundo lugar, de la misma concepción del Estado: si se parte de la idea de que el hombre es una persona, un fin en sí mismo, con una serie de derechos inherentes a su propia naturaleza humana, entonces, el reconocimiento y respeto de esos derechos auto limita al Estado.

Si, por otro lado, el Estado es creación del hombre para su beneficio, tampoco es admisible que se extralimite en perjuicio del hombre, vulnerando sus derechos.

El Estado debe contar con un orden jurídico y regirse por él y, de esta manera, surge también el concepto original del Estado de derecho, como aquel que cuenta precisamente, con un orden jurídico y se rige por el derecho, además de otros rasgos.<sup>68</sup>

Debe aclararse que en los tiempos actuales no puede hablarse de la existencia de auténticos “Estados de derecho” o de “Estados autoritarios” puros; podría decirse, más bien, que la mayoría se encuentra en los puros intermedios, con mayores o menores rasgos característicos de uno u otro tipo de Estado.

---

<sup>67</sup> Luna Castro, José Nieves, *op. cit.*, p. 13, nota 2.

<sup>68</sup> Moreno Hernández, Moisés, *El Estado de Derecho Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2010, p.35.

El principio de legalidad se expresa, en su aspecto formal, con el aforismo *nullum crimen, nullum poena sine lege*. En su sentido actual, presupone una organización política basada en la división de poderes, en la que la ley fuese competencia exclusiva de los representantes del pueblo.<sup>69</sup>

El principio de legalidad no es solo, entonces, una exigencia de seguridad jurídica, que requiera solo la posibilidad de conocimiento previo de los delitos y las penas, sino además la garantía política de que el ciudadano no podrá verse sometido por parte del Estado ni de los jueces a penas que no admita el pueblo.

A. Aspectos del principio de legalidad.

- Garantía criminal. Exige que el delito (crimen) se halle determinado por la ley (*nullum crimen sine lege*).
- Garantía Penal. Requiere que la ley señale la pena que corresponda al hecho (*nulla poena sine lege*).
- Garantía jurisdiccional. Exige que la existencia del delito y la imposición de la pena se determinen por una sentencia judicial y según un procedimiento legalmente establecido.
- Garantía de ejecución. Requiere que también la ejecución de la pena se sujete a una ley que la regule.

B. Requisitos impuestos a la norma jurídica que deben ofrecer las garantías anteriores:

- Con la exigencia de una *lex previa* se expresa la prohibición de retroactividad de las leyes que castigan nuevos delitos o agravan su punición; es preciso que el sujeto pueda saber en el momento en que actúa si va a incurrir en algún delito o en alguna nueva pena.

Este aspecto del principio de legalidad afecta a su sentido o protección de la seguridad jurídica. No está prohibida, en cambio, la retroactividad de las leyes penales más favorables, que vienen a suprimir algún delito o atenuar su pena.

---

<sup>69</sup>Mir Puig, Santiago, *op. cit.*, p. 105, nota 3.

- Con la exigencia de una *lex scripta* queda, desde luego, excluida la costumbre como posible fuente de delitos y penas. No basta cualquier norma escrita, sino que es preciso que tenga rango de ley emanada del Poder Legislativo.
- El tercer requisito, de *lex stricta*, impone un cierto grado de precisión de la ley penal y excluye la analogía en cuanto perjudique al reo (analogía *in malam partem*).

El postulado de precisión de la ley da lugar al llamado “mandato de determinación”, que exige que la ley determine de forma suficientemente diferenciada las distintas conductas punibles y las penas que pueden acarrear.

Constituye éste un aspecto material del principio de legalidad que trata de evitar la burla del significado de seguridad y garantía de dicho principio, burla que tendría lugar si la ley penal previa se limitase a utilizar cláusulas generales absolutamente indeterminadas.

El “mandato de determinación” se concreta en la teoría del delito a través de la exigencia de tipicidad del hecho, y en la teoría de la determinación de la pena limita el arbitrio judicial.

### C. La prohibición de la analogía.

Frente a ésta, siempre se considera lícita aquella aplicación de la ley penal que no sobrepasa los límites que permiten su interpretación.

La diferencia entre interpretación (siempre permitida si es razonable y compatible con los valores constitucionales) y analogía (prohibida si perjudica al reo) es la siguiente: mientras que la interpretación es la búsqueda de un sentido del texto legal que se halle dentro de su “sentido literal posible”, la analogía supone la aplicación de la ley penal a un supuesto no comprendido en ninguno de los sentidos posibles de su letra, pero análogo a otros sí comprendidos dentro del texto legal.

La interpretación es lícita aunque resulte extensiva de delitos, salvo que se aparte de los modelos de interpretación aceptados o de las pautas valorativas

constitucionales. La interpretación extensiva no sobrepasa el límite de garantía representado por la letra de la ley, porque toda interpretación admisible se mueve dentro de este límite (el “sentido literal posible”). En cambio, como la analogía traspasa esta frontera no será admisible si perjudica al reo (analogía *in malam partem*).

Cuando favorezca al reo (analogía *in bonam partem*) no chocará, en cambio, con el sentido de límite garantizador que posee el texto legal; dicho límite solo persigue garantizar al ciudadano que no podrá verse afectado por una pena que no se halle prevista por la letra de la ley, y no que pueda ser castigado menos o incluso si no lo prevé literalmente la ley.

### **II.3.4 LÍMITES AL *IUS PUNIENDI* EN UN ESTADO SOCIAL.**

#### **A. El Principio de utilidad de la intervención penal.**

Si el derecho penal de un Estado social se legitima solo en cuanto protege a la sociedad, perderá su justificación si su intervención se demuestra inútil, por ser incapaz de servir para evitar delitos.

#### **B. Principio de subsidiariedad y carácter fragmentario del Derecho Penal.**

El Derecho Penal deja de ser necesario para proteger a la Sociedad cuando esto puede conseguirse por otros medios, que serán preferibles en cuanto sean menos lesivos para los derechos individuales.

El principio de la “máxima utilidad posible” para las posibles víctimas debe combinarse con el de “mínimo sufrimiento necesario” para los delincuentes. Ello conduce a una fundamentación utilitarista del Derecho Penal no tendiente a la mayor prevención posible, sino al mínimo de prevención indispensable.

Surge el “principio de subsidiariedad”, según el cual el Derecho Penal ha de ser la última *ratio*, el último recurso a utilizar a falta de otros medios lesivos. El llamado “carácter fragmentario del Derecho Penal” constituye una exigencia relacionada con la anterior. Ambos postulados integran el llamado “principio de intervención mínima”.

- Para proteger los intereses sociales el Estado debe agotar los medios menos lesivos que el Derecho Penal antes de acudir a éste, que en este sentido debe constituir un arma subsidiaria, una última *ratio*. Solo cuando ninguno de los medios sea suficiente, estará legitimado el uso de la pena o medida de seguridad.
- El “carácter fragmentario del Derecho Penal”, significa que el Derecho Penal no ha de sancionar todas las conductas lesivas de los bienes que protege, sino solo las modalidades de ataque más peligrosas para ellos.

C. El principio de exclusiva protección de bienes jurídicos.

El Derecho Penal de un Estado social ha de justificarse como sistema de protección de la Sociedad. Los intereses sociales que por su importancia pueden merecer la protección del Derecho se denominan “bienes jurídicos”. La expresión “bien jurídico” se utiliza en este contexto en su “sentido político criminal” de objeto que puede reclamar protección jurídico penal, en contraposición a su “sentido dogmático” que alude a los objetos que de hecho protege el Derecho Penal vigente.<sup>70</sup>

El postulado de exclusiva protección de bienes jurídicos implica que no pueden ser amparados por el Derecho Penal intereses meramente morales, lo que no impide que los bienes jurídico penales puedan ser, como de hecho lo son, los más importantes, también bienes morales, pero exige que tengan algo más que los haga merecedores de la protección jurídico penal.

Un Estado social y democrático de Derecho solo deberá amparar como bienes jurídicos las condiciones de la vida social en la medida en que afecten las posibilidades de participación de los individuos en el sistema social. Para que dichos bienes jurídicos merezcan ser protegidos penalmente, será preciso que tengan una importancia fundamental.

El Derecho Penal de un Estado Social no ha de ocuparse en respaldar mandatos puramente formales, valores puramente morales, ni intereses no

---

<sup>70</sup>*Ibidem*, p. 119.

fundamentales que no comprometen seriamente el funcionamiento del sistema social.

El principio de exclusiva protección de bienes jurídicos (más concretamente: de bienes jurídico penales) posee, como se ve, un fundamento plural que procede de los tres aspectos de la fórmula “Estado Social y Democrático de Derecho”.<sup>71</sup>

### **II.3.5 LÍMITES AL *IUS PUNIENDI* EN UN ESTADO DEMOCRÁTICO.**

Si el Estado de Derecho exige el sometimiento de la potestad punitiva al principio de legalidad y en el Estado social dicha potestad solo se legitima si sirve de eficaz y necesaria protección de la sociedad, un Estado que además pretenda ser democrático tiene que llenar el Derecho penal de un contenido respetuoso de una imagen del ciudadano como dotado de una serie de derechos derivados de su dignidad humana, de la igualdad de los hombres y de su facultad de participación en la vida social. Bajo esta óptica se fundamentan los principios de humanidad, de culpabilidad, de proporcionalidad y de resocialización”.<sup>72</sup>

#### **A. El principio de humanidad de las penas.**

El sistema penal ha pasado de uno que ha girado en torno a la pena de muerte y penas corporales a otro cuya espina dorsal lo son las penas privativas de libertad. En nuestros días se aprecia una importante y progresiva sustitución de las penas privativas de libertad por otras penas menos lesivas como la multa o el trabajo en beneficio de la comunidad, y hasta por otras medidas consistentes simplemente en la suspensión del cumplimiento de la pena o de su propia imposición, o incluso, en la renuncia a toda pena. También hay una tendencia a la despenalización de ciertas conductas antes punibles y a eliminar la cadena perpetua. Asimismo, las cárceles tienen que garantizar condiciones de humanidad mínimas.

#### **B. El principio de culpabilidad.**

---

<sup>71</sup>*Ibidem*, p. 120.

<sup>72</sup>*Ibidem*, p. 122, nota 8.

En su sentido amplio el término “culpabilidad” se contrapone al de “inocencia”. En ese sentido, bajo la expresión “principio de culpabilidad”, pueden incluirse diferentes límites al *ius puniendi*, para que pueda culparse a alguien, a saber:

- Principio de personalidad de las penas. Esto es, que no se haga responsable al sujeto por delitos ajenos.
- Principio de responsabilidad por el hecho. No pueden castigarse formas de ser, sino solo conductas, es decir, hechos.
- Principio de dolo o culpa. Es preciso que el hecho haya sido querido (doloso) o se haya debido a imprudencia.
- Principio de imputación personal. El hecho ha de poder atribuírsele a su autor como producto de una motivación racional normal.

C. El principio de proporcionalidad.

No solo es necesario que pueda “culpase” al autor de aquello que motiva la pena, sino también que la gravedad de ésta resulte proporcionada a la del hecho cometido. Se trata de una exigencia que no nació para las penas, sino para las medidas de seguridad, pero también es necesario para graduar las primeras.

Dos aspectos hay que distinguir en el principio de proporcionalidad de las penas. Por una parte, la necesidad misma de que la pena sea proporcionada al delito. Por otra parte, la exigencia de que la medida de la proporcionalidad se establezca con base en la importancia social del hecho (a su nocividad social).

En un Derecho Penal democrático se debe ajustar la gravedad de las penas a la trascendencia que para la sociedad tienen los hechos a que se asignan, según el grado de la nocividad social del ataque al bien jurídico.

D. El principio de resocialización.

La pena de prisión habrá de configurarse en forma tal que evite en lo posible sus efectos des-socializadores, fomente cierta comunicación con el exterior y facilite una adecuada reincorporación del recluso a la vida en libertad.

### **II.3.6 EL ESTADO MEXICANO, SEGÚN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

México es un Estado democrático, porque en él todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste, ejercitándose a través de los distintos órganos que estructuran al Estado, con base en el principio fundamental de división de poderes.

Entre las funciones fundamentales del Estado, se encuentran: la seguridad social, la seguridad jurídica, la justicia, la educación, la salud, el respeto a la dignidad humana y de las libertades individuales, etcétera. Para el logro de estas funciones, el Estado cuenta con el derecho como su principal instrumento.

El Estado mexicano es un Estado de derecho, en virtud de regirse por un orden jurídico y, sobre todo, por reconocer y respetar los derechos del hombre.<sup>73</sup>

Los ideales plasmados en la Constitución siguen siendo aspiraciones de las generaciones de ahora, pues en la actualidad se sigue pugnando válidamente por libertad, justicia, igualdad, seguridad, etcétera, y porque se respeten los derechos humanos.

### **II.4 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL.**

En nuestro país fue hasta la Constitución de Apatzingán de 1814 cuando surgen importantes lineamientos en materia fiscal, y fue hasta la Constitución Federal de 1824 cuando el principio de legalidad tributaria se reguló, estableciendo que al Congreso General compete la fijación de las contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales de la república.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> *Ibidem*, p.45.

<sup>74</sup> Burgoa Llano, Ignacio, *Principios Constitucionales en materia de contribuciones*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, p. 405.

#### II.4.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

En su concepción más restringida y propia el principio de legalidad tributaria exige que solo pueden ser impuestos por el Estado, sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es mediante fórmula jurídica que por ser expresión de una voluntad soberana, manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar, al tiempo que permite la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción.<sup>75</sup>

Eusebio González menciona que el principio de legalidad tributaria exige que solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar al tiempo que permite, en su caso, la apertura de mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción<sup>76</sup>

El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en establecer un límite a la protestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley.

Mientras que por su esfera aplicativa el principio de legalidad tributaria es conocido como el principio de legalidad administrativa o de preeminencia de ley, es unánimemente considerado como una conquista del Estado de Derecho que exige la conformidad de la Administración en toda su actuación a la ley.

El artículo 31 fracciónIV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula el principio de legalidad en materia fiscal, mismo que establece que no puede haber gravámenes sin una ley en sentido formal y material que lo establezca.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que

---

<sup>75</sup>Pérez de Ayala, José Luis *et al.*, *op. cit.*, pp. 33 y 34.

<sup>76</sup> González García, Eusebio, *Principios tributarios constitucionales*, México, Universidad de Salamanca España, 1989, pp. 399 y 400.

residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Este artículo juega un papel importante en el derecho tributario mexicano, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados o Municipios., es decir, una obligación que será por disposición expresa de la ley.

Así las cosas, la Constitución no se limita a establecer una obligación, puesto que advierte también como habrá de cumplirse y es en este caso que será por disposición de la ley.<sup>77</sup>

Por ello para dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir al gasto público se deberá atender a las leyes tributarias, lo que se traduce al principio de legalidad tributaria.

Es decir, las contribuciones solo pueden ser establecidas mediante un acto proveniente de los órganos legislativos, en leyes que cumplan con las características materiales de ser generales, abstractas, obligatorias e imperativas y que para su formación hayan respetado el procedimiento de creación de las leyes previstas en la Constitución.<sup>78</sup>

Lo que prohíbe expresamente la fracción IV del artículo 31 de la Constitución anteriormente citado es que la creación propiamente dicha de la contribución, quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido.

Entre las características en torno al principio de legalidad en la esfera normativa tributaria son:

1. Que sea una ley formalmente emanada del Congreso de la que se establezca la contribución.

---

<sup>77</sup> [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/leal\\_g\\_jg/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/capitulo2.pdf). Consultado el 05 de abril de 2017.

<sup>78</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, op. cit., p. 48.

2. Que la disposición que la establezca reúna las características materiales inherentes a toda creación normativa.
3. Que la ley entendida en su aspecto formal como material, determine con toda exactitud los caracteres esenciales de la contribución.<sup>79</sup>

#### **II.4.2 EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**

Las excepciones al principio de legalidad tributaria se prevén en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al permitirle al Ejecutivo establecer contribuciones:

Artículo 29. En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará de inmediato al Congreso para que las acuerde.

En materia fiscal es común este tipo de decretos para otorgar exenciones o beneficios fiscales motivados por haber ocurrido un desastre natural, por ejemplo.

---

<sup>79</sup>Villalobos Ortiz, María del Consuelo, *Principios tributarios constitucionales*, México, Editorial Universidad de Salamanca España, 1989, p. 472.

Mientras que el artículo 131 de la Constitución en su segundo párrafo establece claramente la excepción al principio de legalidad, ya que prácticamente se autoriza al Ejecutivo a legislar.

Artículo 131...

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Si bien este reconocimiento constitucional de otorgar facultad legislativa al Ejecutivo, se ha traducido e interpretado solo en materia de comercio exterior, pero apegándose a una estricta lectura se puede entender que el Ejecutivo podrá legislar con cualquier propósito siempre y cuando sea en beneficio del país.<sup>80</sup>

#### **II.4.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA PENAL.**

El principio tiene origen en el siglo XVIII, y parte como una reacción contra la: arbitrariedad, el abuso del poder y la inseguridad jurídica.

La filosofía de esa época apunta a esta dirección con Charles Louis de Secondat barón de Montesquieu y Jean Jacques Rousseau.

Beccaria sostenía que sólo las leyes pueden decretar las penas de los delitos; y que esta autoridad no puede residir más que en el legislador que representa a toda la sociedad agrupada por un contrato social.<sup>81</sup>

---

<sup>80</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal, op. cit.*, p. 30, nota 3.

<sup>81</sup> Beccaria, Cesare, *De los delitos y de las Penas*, tercera edición, Bogotá, Editorial Temis, 2005, p. 74.

El principio de legalidad se reconoce por el aforismo: *Nullum poena sine lege, nulla poena sine crimine y nullum crimen sine poena legali.*

El principio de legalidad en materia penal significa que la utilización precisa y cierta de la norma penal, al caso dado, descarta cualquier tipo de interpretación basada en la costumbre, en el derecho de los jueces y en la analogía con otras leyes. Esto implica que la única fuente del derecho penal es la ley dictada por el Congreso de la Nación. Carecen de legalidad las normas dictadas por el Poder Ejecutivo y las que los jueces realicen avanzando sobre los tipos penales, creando analogías mediante conductas ilícitas que no se encuentren tipificadas anteriormente al hecho.<sup>82</sup>

El principio de legalidad penal trata de asegurar dos postulados al someter toda intervención penal a la Ley. El principio de legalidad está unido al liberalismo político, ya que establece que la exigencia de vinculación del Ejecutivo y del Poder Judicial a leyes formuladas de modo abstracto. La burguesía, en su enfrentamiento con el absolutismo, había conseguido la importante conquista de que los gobernantes y los jueces (a menudo dependientes de aquellos) no pudieran ejercer la potestad punitiva a su libre arbitrio, sino sólo en la medida en que haya una clara precisión legal de aquélla.

Para que una norma responda al principio de legalidad, ella debe ser:

- A) Escrita, para que no queden dudas acerca de su contenido.
- B) Estricta, significa que debe describir concretamente la conducta que es delito (este es un medio para evitar la analogía).
- C) Previa, debe ser anterior al hecho delictivo.

El principio de legalidad está contenido en la Constitución, en los artículos 16, 18 y 19 y de él surgen principios básicos para nuestro Derecho Penal. Conforme al principio de legalidad, sólo la ley crea delitos, y sólo podrá considerarse delito, aquel hecho que la ley lo declare expresamente.

---

<sup>82</sup>Donna, Edgardo Alberto, "Precisiones sobre el principio de legalidad", en Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p.18, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/7.pdf>. Consultado el 20 de mayo de 2017.

El principio de legalidad conlleva en Derecho Penal la reserva absoluta de ley penal en cuanto a la creación y definición de los delitos y al establecimiento de las penas.

Del principio de legalidad penal se derivan varias garantías tradicionales:

- La garantía criminal “*nullum crimen sine lege*”
- La garantía penal “*nulla poena sine lege*”
- La garantía jurisdiccional “*nullum crimen, nulla poena sine iudicio legale*”
- La garantía ejecutiva “*nulla executio sine lege*”

Son también garantías derivadas del principio de legalidad:

- La exigencia de ley previa (“*nullum crimen, nulla poena sine lege previa*”)
- La exigencia de ley cierta (“*nullum crimen, nulla poena sine lege certa*”),
- La prohibición de la analogía (“*nullum crimen, nulla poena sine lege stricta*”),
- El principio “*non bis in ídem*”.

El Principio de Legalidad Penal es el fundamento en virtud del cual ningún hecho puede ser considerado como delito sin que una ley anterior lo haya previsto como tal.

La descripción del delito tiene que preceder al acto delictivo o al comportamiento peligroso. Considera y castiga como delito, todo hecho que esté en la ley como tal. No considera ni castiga los hechos que no estén en la ley, aun cuando esos hechos sean lesivos a la sociedad o al individuo.<sup>83</sup>

## **II.5 DERECHO PENAL FISCAL.**

“El derecho penal fiscal establece normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.”<sup>84</sup>

En todo orden jurídico las normas que lo conforman imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole, ya sean de dar, de hacer, de no hacer

<sup>83</sup><http://derecho-normas-jurisprudencias.blogspot.mx/2015/08/que-es-principio-de-legalidad-penal.html>. Consultado el 27 de junio de 2017.

<sup>84</sup>[http://189.203.26.193/Biblioteca/Derecho\\_Fiscal/Pdf/Unidad\\_13.pdf](http://189.203.26.193/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Pdf/Unidad_13.pdf). Consultado el 10 de septiembre de 2016.

o de tolerar, cuyo cumplimiento es indispensable para satisfacer la necesidad jurídica que determinó la creación y contenido de esas normas. Por lo tanto, el incumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas debe tener como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline al incumplido y estimule a la observancia de la norma y al cumplimiento pleno y oportuno del deber que impone para la eficacia de la norma.

En este orden de ideas, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas Jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe traer consigo, y en efecto lo trae, como consecuencia la aplicación de una sanción, lo cual da origen al llamado Derecho Penal Fiscal que establece normas y principios sustanciales procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.

Al hablar de Derecho Penal Fiscal, se ha discutido si este es autónomo del Derecho Penal como si solo es parte de él. Sobre este problema, definitivamente no se considera que el Derecho Penal Fiscal sea autónomo; sino que se estima que el Derecho Penal es uno solo, cuya finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica consistente en sancionar toda violación del orden jurídico.

Desde luego, cuando el Derecho Penal se aplica en materias que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, estas imprimen a esa aplicación las características propias de la finalidad que persiguen, pero ello de ninguna manera es suficiente para hablar de autonomía, es decir, para hablar de diversos derechos penales autónomos, pues en general el Derecho Penal común tutela los bienes fundamentales del individuo, de la colectividad y del estado y en esos tres aspectos encuadra toda la regulación penal.

Como ejemplo de las características que el Derecho Fiscal imprime a la aplicación del Derecho Penal en el campo impositivo podemos citar, siguiendo a Margáin, que en un mismo campo legal este regulada la sanción y la reparación del daño; se sancionan tanto los delitos como las faltas de las personas morales y

las físicas; el incapaz es susceptible de ser sancionado; se sanciona a personas ajenas a la relación tributaria; es de mayor importancia la reparación del daño.

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 acción 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 socialización 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.

Las diferencias propias del derecho penal fiscal sólo lo apartan del derecho penal común en algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común.

## **CAPÍTULO III**

### **ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 91 DE LA LISR**

## **CAPÍTULO III**

# **ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 91 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Es necesario realizar el análisis del artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el 2014, estableciendo sus elementos en cuanto a la contribución y procedimiento que establece, para conocer a la perfección sus alcances y consecuencias.

Por su importancia, conviene transcribir íntegramente el actual texto del artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que a la letra establece:

Artículo 91. Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito.

Las erogaciones referidas en el párrafo anterior se presumirán ingresos, cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley y que no estén obligados a presentar declaración anual, se considerarán como ingresos declarados los manifestados por los sujetos que efectúen la retención.

No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que

califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Los ingresos determinados en los términos de este artículo, netos de los declarados, se considerarán omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 90 de esta Ley. En el caso de que se trate de un contribuyente que no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, las autoridades fiscales procederán, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I de este Título.

Para conocer el monto de las erogaciones a que se refiere el presente artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar cualquier información que obre en su poder, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

Para los efectos de este artículo las autoridades fiscales procederán como sigue:

- I. Notificarán al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.

II. Notificado el oficio a que se refiere la fracción anterior, el contribuyente contará con un plazo de veinte días para informar por escrito a las autoridades fiscales, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados en los términos del presente Título. Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente, la que deberá proporcionar en el término previsto en el artículo 53, inciso c), del Código Fiscal de la Federación.

III. Acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido.

### III.1 EVOLUCIÓN LEGISLATIVA.

**La figura de discrepancia fiscal no es nueva, ha existido desde la Ley del Impuesto sobre la Renta del año 1980, y consiste en** la diferencia entre erogaciones (“Dinero en efectivo o bienes entregados en pago de un servicio o de un bien de activo adquirido. Cualquier gasto o costo cuyo beneficio pueda extenderse más rápido del periodo contable presente. Distribución de bienes. Gasto”<sup>138</sup>) e ingresos (“suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o un cambio de valor de su patrimonio en un periodo determinado.”<sup>139</sup>) percibidos por una persona física, cuando las primeras sean

---

<sup>138</sup>Tecnológico de Monterrey, *Referencia jurídica*, <http://www.cem.itesm.mx/derecho/referencia/diccionario/bodies/e.htm>. Consultado el 05 de septiembre de 2016.

<sup>139</sup>Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, *op. cit.*, p. 35.

mayores, lo que indudablemente consiste en una presunción de ingresos omitidos para efectos del pago de impuestos, donde se presumirá que dicha diferencia es también ingreso.

Por lo tanto, la discrepancia fiscal es un método indiciario para la determinación de la obligación tributaria basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza<sup>140</sup>, lo cual se entiende muy fácilmente si se toma en cuenta que una persona que ostensiblemente detenta diversos bienes (carros, casas, etcétera) o realiza diversos gastos (restaurantes, viajes, ropa), por simple y sencilla lógica los tiene a partir de la obtención de ingresos, lo cual resulta sumamente cuestionable si no paga impuestos.

**Por motivo** de diversas reformas en años anteriores y sobre todo, por la originada a mitad del año 2006, tanto al Código Fiscal como a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y gracias al avance tecnológico en el que las autoridades fiscales han enfocado la fiscalización en México, vía análisis de los estados de cuenta bancarios, indudablemente es de relevancia analizar la discrepancia fiscal, ya que la autoridad fiscal está preparándose y mejorando toda la regulación legal, para hacer efectiva la recaudación y localizar a todo aquél que esté en una posible discrepancia fiscal.

Inclusive, gracias a la nueva ley del Impuesto Sobre los Depósitos en Efectivo (2007) que según las autoridades fiscales es un impuesto de mero control, ha servido como un instrumento indicativo para tener conocimiento de los depósitos de las personas físicas, lo que en su caso servirá para los efectos de la discrepancia fiscal.

### **III.1.1 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1980.<sup>141</sup>**

El concepto de discrepancia fiscal nació desde 1980 en el antiguo artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la clara intención de la necesidad que tenían las autoridades fiscales de obtener ingresos de las personas físicas,

---

<sup>140</sup>Rodríguez y Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 121 a 123.

<sup>141</sup> Diario Oficial de la Federación, *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, publicación del 30 de diciembre de 1980, entró en vigor el 1º de enero de 1981.

gravando los incrementos patrimoniales previstos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de ese entonces.

Dicha ley, que entro en vigor a partir del ejercicio fiscal del año 1981, le atribuyó a la autoridad, la facultad de comprobar las discrepancias entre los ingresos declarados por el contribuyente registrado y las erogaciones realizadas por éste, sin precisar cuáles conceptos se considerarían como erogaciones.

Asimismo, se plasmaba que la discrepancia resultante, no sería constitutiva de delito de defraudación fiscal, anotación que fue derogada posteriormente (Año 1982).

Tal precepto también consideraba que cuando el contribuyente no presentara declaración anual estando obligado a ello, se consideraría que presentaba su declaración sin ingresos.

#### **III.1.1.1 REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.<sup>142</sup>**

En el artículo 72 del Reglamento, se amplió el concepto de erogación señalando que se consideraban erogaciones tanto los gastos como las inversiones que realice el contribuyente en un año de calendario sea cual fuere el nombre con que se les designe.

Artículo 72. Para los efectos del artículo 75 de la ley, se consideran erogaciones tanto los gastos como las inversiones que realice el contribuyente en un año de calendario sea cual fuere el nombre con que se les designe.

De ello se advierte, que dicha disposición al establecer conceptos que se consideraban erogaciones, tales como las inversiones, que estrictamente hablando no quedan dentro del concepto de erogaciones, fue más allá de lo establecido por la Ley, razón por la cual fue declarado inconstitucional por la Primera<sup>143</sup> y Segunda<sup>144</sup> Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

---

<sup>142</sup> Diario Oficial de la Federación, publicación del 29 de febrero de 1984, entró en vigor el 1º de marzo de 1984.

<sup>143</sup> Tesis XXXVI/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, agosto de 2003, p. 230, con rubro "RENTA. EL ARTÍCULO 72 DEL REGLAMENTO DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, AL

El precepto declarado inconstitucional fue reformado para el ejercicio fiscal del año 2004, dejando de establecer alguna carga adicional o interpretación al Artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En la actualidad, la disposición que contiene la figura de la discrepancia fiscal establece los conceptos que se consideran erogaciones sin hacer remisión alguna al reglamento de la ley.

### **III.1.2 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2002.<sup>145</sup>**

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2002, la discrepancia fiscal se encuentra regulada en el artículo 107, teniendo como notas principales después de las reformas de los años de 2006, 2007 y 2009 que se tendrán como sujetos pasivos del supuesto normativo a aquellas personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes; se amplió el concepto de “erogaciones” ya que se incluyó como erogaciones a los depósitos bancarios en la base sobre la cual se calculará la discrepancia fiscal.

Artículo 107. Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

---

CONSIDERAR A LAS INVERSIONES DENTRO DEL CONCEPTO DE EROGACIONES A QUE SE REFIERE EL DIVERSO 75 DE LA PROPIA LEY, ES INCONSTITUCIONAL”.

<sup>144</sup> Jurisprudencia 66/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, agosto de 2003, p. 310, con rubro “RENTA. EL ARTÍCULO 72 DEL REGLAMENTO DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR A LAS INVERSIONES DENTRO DEL CONCEPTO DE EROGACIONES A QUE SE REFIERE EL DIVERSO 75 DE LA PROPIA LEY, ES INCONSTITUCIONAL”.

<sup>145</sup> Diario Oficial de la Federación, publicación del 1º de enero de 2002, entró en vigor el mismo día de su publicación.

II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo también se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no los declare se aplicará este precepto como si hubiera presentado la declaración sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley, se considerarán, para los efectos del presente

artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

Se considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, los préstamos y los donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 106 de esta Ley.

### **III.1.3 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2014.<sup>146</sup>**

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014 y que se encuentra en vigor en la actualidad, la discrepancia fiscal se encuentra regulada en el artículo 91, teniendo como notas principales que se tendrán como sujetos pasivos del supuesto normativo a aquellas personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes; se amplió el concepto de “erogaciones” ya que se incluyó como erogaciones a las tarjetas bancarias en la base sobre la cual se calculará la discrepancia fiscal.

Una nota importante es que la nueva ley señala la fuente de donde las autoridades fiscales pueden obtener los datos para acreditar la discrepancia, esto es, cualquier información que obre en poder de las mismas, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

### **III.2 ELEMENTOS DE LA DISCREPANCIA FISCAL.**

Los elementos de la discrepancia fiscal son los siguientes:

- La existencia de un contribuyente persona física inscrita o no en el Registro Federal de Contribuyentes que haya gastado más de los ingresos que obtuvo en un ejercicio fiscal,

---

<sup>146</sup> Diario Oficial de la Federación, publicación del 11 de diciembre de 2013, entró en vigor el 1º de enero de 2014.

- Que el contribuyente revisado haya declarado ingresos menores a los gastos comprobados y,
- Que el contribuyente no haya presentado su declaración fiscal, estando obligado a ello.

Desde el punto de vista de los elementos de las contribuciones, la discrepancia fiscal se integra por:

- Sujeto: Personas físicas que estén o no inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes. Dicha disposición es exclusiva para personas físicas y no morales.
- Objeto: La suma del monto de las erogaciones. Se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras.

No se tomará en consideración, los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado

- Base: La discrepancia fiscal, entendida como la diferencia entre el monto de las erogaciones y los ingresos que, en su caso, haya declarado la persona física. Esta diferencia, se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **III.3 ÁMBITOS DE VALIDEZ.**

El estudio jurídico de la discrepancia fiscal es necesario hacerlo conforme al ámbito personal, material y temporal de validez de la norma prevista en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para lograr entender con precisión sus alcances y consecuencias.

### **III.3.1 PERSONAL.**

Personas físicas que estén inscritas o no en el Registro Federal de Contribuyentes. Esto es, la disposición contenida en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta va dirigida exclusivamente a las personas físicas, no así a las morales, pues a nuestro juicio, la intención de dicha disposición es fiscalizar a las personas físicas como últimas receptoras de los beneficios o dineros.

Cabe recordar que es obligación de las personas estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes de acuerdo a lo establecido en el artículo 27, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, dicha disposición no solo es aplicable a las que estén inscritas, sino también a aquellas que no lo estén, pues ambas pueden tener incrementos patrimoniales por los cuales debieron pagar impuestos con independencia de su empadronamiento en el registro tributario.

### **III.3.2 MATERIAL.**

Las erogaciones realizadas en un año de calendario, superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año. La discrepancia fiscal, es entendida como la diferencia entre el monto de las erogaciones y los ingresos que, en su caso, haya declarado la persona física. Esta diferencia, se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual será la base a la que se aplicará la tarifa establecida en el artículo 152 para obtener el impuesto a pagar.

Aquí cabe hacer un paréntesis para sostener que la base del impuesto es determinada conforme al artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no lo será la discrepancia fiscal, entendida ésta como la diferencia entre el monto de las erogaciones y los ingresos que, en su caso, haya declarado la persona física, sino que dicha discrepancia al ser una ficción jurídica, dónde la ley permite considerar a las erogaciones (gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras y tarjetas de crédito) que no se acredite su origen como ingresos presuntos, resulta necesario obtener la utilidad del Impuesto sobre la Renta de manera presunta aplicando el coeficiente de utilidad genérico o

específico que señala el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación y, posteriormente, aplicar la tarifa prevista en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para obtener el impuesto a cargo.

Así, cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación o la ley disponga que deban presumirse como ingresos determinadas modificaciones positivas en el patrimonio de los contribuyentes que resulten acumulables para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, la utilidad fiscal se determinará de la misma manera, es decir, presuntivamente.

Esto es así, ya que si los ingresos acumulables conforman el principal elemento que integra la base imponible de dicho gravamen, por el principio de congruencia normativa que el legislador debe observar en el diseño del sistema tributario, se impone concluir que la utilidad fiscal que se determine seguirá la misma suerte, o sea, de manera presunta.

De ahí que el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, establece una facultad reglada de la autoridad fiscal para determinar la utilidad fiscal presunta cuando se hayan determinado ingresos presuntos, lo que ha sido considerando así con base en las tesis I.4o.A.770 A<sup>147</sup>, V-TASR-XVI-3008<sup>148</sup> y 1a. XLVII/2012 (10a.)<sup>149</sup>.

---

<sup>147</sup> Tesis I.4o.A.770 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, julio de 2011, p. 2194, con rubro “RENTA. EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LAS CONDICIONES PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES, ES APLICABLE TANTO A LAS PERSONAS MORALES COMO A LAS FÍSICAS”.

<sup>148</sup> Tesis V-TASR-XVI-3008, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Quinta Época, octubre 2007, p. 321, con rubro “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA, SI EL CONTRIBUYENTE SE UBICA EN ESTE SUPUESTO, LA AUTORIDAD FISCAL AL DETERMINAR LA UTILIDAD FISCAL DEBE APLICAR EL COEFICIENTE QUE PARA CADA CASO PREVÉ EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2003 Y NO CONSIDERAR LOS INGRESOS BRUTOS DETERMINADOS”.

<sup>149</sup> Tesis 1a. XLVII/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, marzo de 2012, p. 287, con rubro “RENTA. EL ARTÍCULO 90, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ESTABLECE LA

Sin embargo, en años pasados, la Suprema corte de Justicia de la Nación emitió en Jurisprudencia un criterio en razón de una presunción similar a la que es objeto de este trabajo, determinando que el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta anterior –hoy artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, es incompatible con la presunción de ingresos prevista en el artículo 59 fracción III de este último ordenamiento legal.<sup>150</sup>

### III.3.3 TEMPORAL.

En cuanto a este ámbito de validez, resulta importante definir si lo que está previsto en el artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es una norma sustantiva o adjetiva, ya que para saber qué disposición es aplicable en un caso concreto respecto de su temporalidad cobra importancia poder diferenciarla en cuanto a este aspecto. El artículo 6º del código fiscal de la Federación, establece que *“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”*

En relación con lo anterior, recordemos que la aplicabilidad en cuanto al tiempo de la ley de fondo o sustantiva y de la ley procedimental o adjetiva, merece un tratamiento diferenciado.

Así, por ejemplo, la norma jurídica de fondo que se aplica a un determinado hecho o acto jurídico, debe ser aquella que se encuentre vigente al tiempo de surgir el hecho o acto jurídico particular que es objeto de análisis; mientras que por

---

FACULTAD REGLADA DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA DETERMINAR LA UTILIDAD FISCAL PRESUNTA CUANDO SE HAYAN DETERMINADO INGRESOS PRESUNTOS”.

<sup>150</sup>Jurisprudencia P./J. 12/2017, *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I. Mayo de 2017, p. 11, con rubro “RENTA. EL COEFICIENTE DE UTILIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, ES INAPLICABLE AL INGRESO DETERMINADO PRESUNTIVAMENTE CONFORME AL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”.

el contrario, la norma de forma o procesal a aplicarse en un determinado caso, será siempre aquella que esté en vigencia a momento de realizarse el acto procesal.

Para una mejor explicación de lo anterior, la Ley sustantiva puede ser concebida como aquella que define derechos u obligaciones y por ello no puede ser aplicada con carácter retroactivo; por su parte, la Ley adjetiva o de forma, se caracteriza por pertenecer al ámbito del derecho procesal, que es el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación de las leyes de fondo, y su estudio comprende: la organización del Poder Judicial así como las determinaciones de la competencia de los funcionarios que la integran y la actuación del juez y las partes en la sustanciación del proceso.<sup>151</sup>

Es por ello, que el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe ser considerado como norma sustantiva y, en esa medida, no se podrán aplicar retroactivamente reformas que pueda sufrir el citado precepto, al momento en que se verificó el supuesto de hecho o jurídico previsto por la ley.

Así, por ejemplo, si en el año 2005 un contribuyente persona física realizó diversos depósitos a su cuenta bancaria, se le deberá aplicar la legislación vigente en dicho año, que no establecía como erogación los depósitos bancarios, sin que pueda aplicarse en forma retroactiva la legislación vigente en 2014, donde ya se preveía a los depósitos bancarios como erogaciones, pues al ser una norma sustantiva, no puede aplicarse en forma retroactiva en perjuicio del contribuyente. Inclusive, así fue determinado en las Tesis XX.2o.51 A<sup>152</sup> y XX.1o.95 A<sup>153</sup>.

---

<sup>151</sup>Moreno, Baldivieso, *Aplicación de la ley sustantiva y adjetiva en cuanto al tiempo*, [www.emba.com.bo/index.php?option=com\\_content&view=article&id=117%3Aaplicacion-de-la-ley-sustantiva-y-adjetiva-en-cuanto-al-tiempo&Itemid=114&lang=es](http://www.emba.com.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=117%3Aaplicacion-de-la-ley-sustantiva-y-adjetiva-en-cuanto-al-tiempo&Itemid=114&lang=es) Consultado el 15 de enero de 2017.

<sup>152</sup> Tesis XX.2o.51 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, agosto de 2008, p. 1189, con rubro "RENTA. LOS DEPÓSITOS EN CUENTAS BANCARIAS NO SE CONSIDERAN EROGACIONES PARA LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 107, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2006".

En cuanto a los depósitos bancarios, la Suprema Corte de Justicia estableció que éstos no necesariamente son inversiones financieras para efectos del concepto de erogaciones previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2004.<sup>154</sup>

### III.4 PROCEDIMIENTO.

El procedimiento establecido para la comprobación de la discrepancia fiscal es el establecido en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual es complementado con el ejercicio de facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al procedimiento, se establece lo siguiente:

1. La autoridad competente en primer término deberá comprobar el monto de las erogaciones de un contribuyente, lo que necesariamente significa que deberá tener a su alcance documentales públicas y privadas, con los que se acrediten las mismas y la fuente de donde las obtuvo.
2. Acreditadas las erogaciones realizadas por el contribuyente, deberán de compararse con la declaración o, en su caso, considerar que presentó su declaración sin ingresos, a efecto de que resulte una discrepancia y necesariamente las erogaciones deben ser superiores a los ingresos.
3. Cumplido con lo señalado en el punto que antecede, la autoridad deberá de dar a conocer al contribuyente el resultado de la comparación aludida.

---

<sup>153</sup> Tesis XX.1o.95 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, julio de 2008, p.1876, con rubro “RENTA. LOS DEPÓSITOS EN CUENTAS BANCARIAS NO SE CONSIDERAN COMO EROGACIONES NI COMO INVERSIÓN, PARA EFECTOS DEL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 107 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003)”.

<sup>154</sup> Jurisprudencia 2a./J. 187/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Enero de 2013, p. 957, con rubro “DEPÓSITOS EN CUENTAS BANCARIAS. NO NECESARIAMENTE CONSTITUYEN INVERSIONES FINANCIERAS Y, POR TANTO, NO PUEDEN INDEFECTIBLEMENTE CONSIDERARSE EROGACIONES PARA EFECTOS DEL ARTÍCULO 107 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN VIGENTE DE 2002 A 2004)”.

4. Una vez que se le dio a conocer al contribuyente la discrepancia, tiene un plazo de veinte días para:
  - Informar a la autoridad las razones que tuviera para inconformarse, o
  - Explicar el origen de la discrepancia fiscal, aportando las pruebas que estime conveniente, mismas que podrá exhibir al momento de presentar el escrito o, en su caso, posteriormente dentro de los veinte días siguientes, sin que se pierda de vista que ambas cosas no podrá hacerlas en un plazo superior a 35 días, en su conjunto.
5. En el supuesto de que el interesado no se inconforme o bien no acredite el origen de la discrepancia, ésta se considerará ingreso del ejercicio, y se procederá a la liquidación correspondiente aplicando la tarifa prevista en el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

#### **III.4.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN.**

En términos de la fracción I del artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades fiscales notificaran al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

De lo que se desprende que para iniciar el procedimiento sumario previsto por el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, primeramente se debe comprobar el monto de las erogaciones las que confrontadas con los ingresos declarados por el contribuyente, la discrepancia arrojada deberá ser hecha del conocimiento de éste.

Pues bien, esa comprobación de erogaciones, necesariamente se realiza mediante el ejercicio de facultades de comprobación en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y más concretamente mediante una revisión de gabinete o escritorio o bien mediante la práctica de una visita domiciliaria establecida en las fracciones II y III de dicha disposición que establece:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros

con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

.....

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

.....

Estas facultades de comprobación tendrán como finalidad conocer si los contribuyentes realizaron erogaciones tales como gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras, para que verificada su existencia, se confronte con los ingresos declarados y si las erogaciones son mayores, la diferencia estimarla como discrepancia fiscal y considerarla como ingresos de los señalados en el Capítulo XI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, la autoridad tendrá conocimiento de la discrepancia a través de sus facultades de comprobación, dando a conocer al contribuyente el resultado de la discrepancia entre sus ingresos y la declaración que a efecto haya realizado de acuerdo a la fracción I del citado precepto, como se ha establecido en criterios normativos el Sistema de Administración Tributaria, en concreto, en el 20/2011/CFF<sup>155</sup>

---

<sup>155</sup>*Presunción de ingresos. El resultado de la comprobación se dará a conocer mediante oficio y, en su caso, en la última acta parcial o complementaria. De*

No obstante lo anterior, se considera que lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del primero de enero de dos mil catorce, deja al arbitrio de la autoridad fiscal el sistema o procedimiento para formular la discrepancia fiscal de las personas físicas, pues en términos de las fracciones I y II del artículo 91 invocado, simple y sencillamente se concreta a establecer que dicha discrepancia entre las erogaciones y los ingresos declarados por la persona física, se estimará como ingreso en los términos del capítulo IX, pero no se señala cómo debe comprobarse el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración de la persona física, lo que implica violación al principio de legalidad y seguridad jurídica<sup>156</sup>, previsto en el artículo 16 constitucional.

Ello, habida cuenta que este principio no sólo se traduce en que las obligaciones y derechos que se establezcan a cargo o a favor del contribuyente, respectivamente, se encuentren previstos en un acto material y formalmente legislativo, sino que es menester que también en el mismo se consignent con

---

*conformidad con los artículos 46, fracción IV y 48, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación se harán constar los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las obligaciones fiscales, según sea el caso, en la última acta parcial o en el oficio de observaciones. El artículo 107, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, conozcan que un contribuyente persona física realizó erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, deberán dar a conocer el resultado al contribuyente, mediante oficio en el que se le otorgue el plazo previsto en la fracción II del precepto legal en mención. De la interpretación armónica de ambos supuestos, se desprende que con independencia del oficio que se entregue en los términos del párrafo anterior, cuando las autoridades fiscales hayan detectado las omisiones en una visita domiciliaria, se deberá levantar acta parcial en donde haga constar la entrega de dicho documento. En este sentido, la entrega del oficio a que hace referencia el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es independiente del levantamiento de la última acta parcial o del oficio de observaciones, documentos en los que debe constar la entrega del oficio mencionado.*

<sup>156</sup> López Padilla, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Dofiscal Editores, 2003, t. II, p. 11.

precisión sus elementos esenciales, así como la forma, contenido y alcance de aquélla, mediante la previsión expresa de los requisitos que deben ser satisfechos y, en su caso, el procedimiento que deba seguirse para el cumplimiento o el ejercicio de la prerrogativa de que se trate; todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad y certeza jurídica al contribuyente, de que en el momento de cumplir sus obligaciones o de ejercer sus derechos, las autoridades hacendarias actuarán dentro del parámetro que establece la ley y conforme a las disposiciones generales que, desde luego, son de observancia obligatoria, evitando así que la autoridad pueda actuar a su arbitrio y sin apoyo legal alguno, en perjuicio del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Si bien las autoridades fiscales en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, pueden iniciar procedimientos de fiscalización, como lo son las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete, lo cierto es que no existe un ordenamiento en el que se establezcan estas facultades a favor de las autoridades fiscales para comprobar el monto de las erogaciones, puesto que de seguir alguno de dichos procedimientos de fiscalización establecidos en las fracciones II y III del artículo citado, dejarían de aplicar cada una de las formalidades de la visita domiciliaria o, en su caso, de la revisión de gabinete sin fundamento alguno que legitime esa situación, por no existir un ordenamiento que establezca ésta facultad a las autoridades fiscales.

Lo anterior es así, porque no es posible que un procedimiento de fiscalización iniciado mediante una visita domiciliaria, se concluya con formalidades y procedimientos diferentes como lo es el procedimiento concerniente a la discrepancia fiscal, previsto en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no existe un ordenamiento legal que legitime el actuar para proceder de tal manera por parte de las autoridades fiscales. En todo caso, sería necesario que lo previsto en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de la Discrepancia Fiscal, también se establezca como acto de fiscalización en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de que se encuentre normado como un acto mediante el cual las autoridades fiscales inicien sus facultades de comprobación.

En un sentido similar, Sonia Venegas Álvarez considera que la presunción contenida en la figura de discrepancia fiscal carece de un elemento formal, ya que no precisa de qué fuentes la autoridad puede tomar datos para probar las erogaciones realizadas por el contribuyente durante el ejercicio fiscal.<sup>157</sup>

Ello, porque queda la duda de si la discrepancia, a juicio de la autoridad, puede basarse en cualquier información, procedente de cualquier persona o entidad, que ponga de manifiesto la producción del hecho base como elemento formal suficiente para estimar la consecución del hecho imponible presunto. El precepto legal no hace referencia alguna al respecto.<sup>158</sup>

La autoridad fiscal en esta primera fase se ha limitado a subrayar la existencia de una diferencia entre cantidades erogadas e ingresos declarados, por lo que, a su juicio, cualquier fuente de información podría ser idónea.<sup>159</sup>

Sin embargo, debe decirse que si bien en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, quedaba la duda de si la discrepancia, a juicio de la autoridad, puede basarse en cualquier información, procedente de cualquier persona o entidad, que ponga de manifiesto la producción del hecho base como elemento formal suficiente para estimar la consecución del hecho imponible presunto, pues el precepto legal 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, no hace referencia alguna al respecto. Sin embargo, el artículo 91 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1º de enero de 2014, sí establece la fuente de información idónea como lo es la que obre en poder de las propias autoridades fiscales, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

Tema distinto será el concerniente a la prueba del hecho presunto en la que el contribuyente podrá, sin duda, cuestionar con arreglo a los medios de prueba

---

<sup>157</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *Presunciones y Ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas en México*, op. cit., p. 241.

<sup>158</sup> *Idem*

<sup>159</sup> *Idem*

legalmente reconocidos, la veracidad de los datos que han inducido a la autoridad a deducir la existencia de ingresos gravables ocultos.<sup>160</sup>

### III.4.2 PROCEDIMIENTO SUMARIO.

Ahora bien, una vez que se le dio a conocer al contribuyente la discrepancia que la autoridad determinó a partir de la comprobación de las erogaciones y su confronta con lo declarado por el contribuyente, en términos de la fracción II del artículo 91 de la Ley el Impuesto sobre la Renta, éste cuenta con un plazo de veinte días para que muestre su inconformidad con la determinación o bien demuestre el origen de la discrepancia ofreciendo las pruebas conducentes.

Esta porción normativa contiene una manifestación del derecho fundamental de audiencia en donde se otorga al contribuyente la posibilidad de desvirtuar la discrepancia fiscal, bien sea porque las erogaciones no se ajusten a los conceptos que establece la ley, porque los depósitos bancarios ya hayan pagado impuestos, porque los mismos sean ingresos exentos o no acumulables, o cualquiera otra razón que haga llegar a la conclusión de que no deben ser considerados como erogaciones.

Agustín López Padilla indica que “En otras palabras, deberá probarse que las erogaciones efectuadas en un año e calendario, cuando sean superiores a los ingresos declarados, corresponden a ingresos de los que no hay obligación de declarar, o están exentos o no son objeto del Impuesto sobre la Renta o que el contribuyente, con anterioridad al año de que se trate, ya tenía en su patrimonio el dinero o bienes que fueron a la postre materia de erogación”<sup>161</sup>

Finalmente, en los términos de la fracción III del artículo 91<sup>162</sup>, si no se desvirtúa la discrepancia fiscal, la autoridad procederá declarando la discrepancia

---

<sup>160</sup> *Idem*

<sup>161</sup> López Padilla, Agustín, *op. cit.*, p. 9.

<sup>162</sup> Dicha disposición no señala un plazo para que las autoridades emitan la liquidación de impuestos correspondiente, razón por la cual podría considerarse inconstitucional al violentar los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, previstos en el artículo 16 constitucional, en aplicación analógica de la Tesis LXXXVII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena

resultante como ingreso y procederá efectuar la liquidación respectiva, recordando que como se mencionó en capítulos anteriores, se deberá aplicar lo establecido en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación para establecer la utilidad fiscal presunta, pues dicha disposición a establecer las condiciones para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes, es aplicable tanto a las personas morales como a las físicas, como se desprende de la Tesis: I.4o.A.770 A.<sup>163</sup>

---

Época, t. XXII, agosto de 2005, p. 301, con rubro “PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN. EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 50 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA 2003, AL NO SEÑALAR UN LÍMITE PARA LA DURACIÓN DEL QUE SE PRACTIQUE A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES, VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL”.

<sup>163</sup> Tesis I.4o.A.770 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXXIV, Julio de 2011, p. 2194, con rubro “RENTA. EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LAS CONDICIONES PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES, ES APLICABLE TANTO A LAS PERSONAS MORALES COMO A LAS FÍSICAS”.

## **CAPÍTULO IV**

# **EFFECTOS PENALES DE LA DISCREPANCIA FISCAL**

## CAPÍTULO IV

### EFFECTOS PENALES DE LA DISCREPANCIA FISCAL

Desde un punto de vista formal, los Delitos fiscales son aquellos delitos especiales que se encuentran previstos en las diversas leyes fiscales. Desde un punto de vista material, son aquellos en que se afecta la recaudación, el patrimonio de la Hacienda Pública y el buen desarrollo del sistema tributario.

En México los delitos fiscales federales se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Federación (96 a 115 bis), Ley del Seguro Social (artículos 307, 308, 309 y 310) y la Ley del Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (artículo 57). Por cuanto hace al primer ordenamiento legal, en el título IV “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, Capítulo II “De los Delitos fiscales”, se encuentran previstos diversos delitos, como lo son: encubrimiento (artículo 96); delito de funcionarios o empleados públicos (artículo 97 y 114); contrabando (artículos 102 a 107); defraudación fiscal (artículos 108 y 109); delitos por infracciones sobre el Registro Federal de contribuyentes (artículo 110); delitos relacionados con la presentación de declaraciones o contabilidad (artículo 111); delito de depositarios e interventores (artículo 112); delitos relacionados con la alteración o destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, etcétera (artículo 113); delito de servidores públicos que visiten o embarguen sin mandamiento escrito (artículo 114); delito de servidores públicos que amenacen con formular, denuncia, querrela o declaratoria de perjuicio (artículo 114-A); delito de servidores públicos que revelen información proporcionada por el sistema financiero (artículo 114-B); delito de robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado (artículo 115) y; delito para comercializadores o transportistas de gasolina o diésel sin especificaciones (artículo 115 bis)

Por cuanto hace a la defraudación fiscal, ésta puede ser la genérica del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación o la equiparada o específica del artículo 109 del mismo cuerpo legal. En cuanto hace al presente trabajo, toca analizar una porción normativa del artículo 109 fracción I que contiene la defraudación fiscal equiparada, estrechamente relacionada con la discrepancia fiscal del artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Efectivamente, la discrepancia fiscal no solo tiene efectos meramente fiscales como se ha expuesto en el capítulo precedente, sino también tiene efectos penales, pues en determinados supuestos se encuentra contemplado como una de las formas equiparadas del delito de defraudación fiscal.

#### **IV.1 DEFRAUDACIÓN FISCAL.**

El Código Fiscal de la Federación en el Título IV “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, en el Capítulo II “De Los Delitos Fiscales”, tipifica en el artículo 108 el delito de defraudación fiscal genérico señalando “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”

La disposición del artículo 108 en el segundo párrafo es un tanto imprecisa, debido a que señala que la contribución comprende tanto pagos provisionales como el impuesto del ejercicio, pero para proceder penalmente y, en su caso, iniciar la averiguación previa es necesario que se determine el total del impuesto omitido, por lo que para que se dé esta hipótesis es necesario que se determine el impuesto omitido por ejercicios completos, y no por pagos provisionales, que como su nombre lo indica son pagos a cuenta del impuesto definitivo; por tanto no son definitivos.

En el delito de defraudación fiscal, la persona que lo comete tiene la intención de conducirse con falsedad, valiéndose de maquinaciones y artificios contra el fisco en aras de encubrir la omisión del pago total o parcial de alguna contribución, o bien, obteniendo un beneficio indebido. Se engaña pretendiendo que las obligaciones fiscales se cubrieron de manera correcta u ocultando que cierto beneficio no le corresponde.

Este delito se comete necesariamente de forma dolosa, esto es, el contribuyente, teniendo pleno conocimiento de lo que hace, utiliza los medios necesarios para presentar hechos falsos como verdaderos o bien, para tomar ventaja del fisco en caso de que éste se encuentre en estado de error.

Como elementos del delito de defraudación fiscal tenemos:

a) Uso de engaño o aprovechamiento de errores. El engaño consiste en provocar en otro mediante artificios o maquinaciones una falsa apreciación de la realidad, En cambio, en el aprovechamiento del error el sujeto se vale de la falsa apreciación de la realidad pero no provocada por él, sino por la propia autoridad.

b) Omitir pagar total o parcialmente una contribución. El delito de defraudación fiscal se consume en el momento en que se omite pagar la contribución correspondiente. Para determinar si existe omisión total o parcial de pago de contribuciones, es necesario que previamente exista la obligación de cubrir dichas contribuciones, es decir, que la persona física o moral a la que se pretende imputar dicho ilícito tenga la obligación, en términos de ley, de cubrir las contribuciones cuyo pago se dice omitió, ya que si no existe dicha obligación de pago, no se puede hablar de falta de pago ni mucho menos de la comisión de una conducta delictiva. Para conocer ello, habrá que remitirse a la ley fiscal específica y advertir los supuestos en los que se debe pagar y los plazos correspondientes.<sup>190</sup>

c) Obtener un beneficio indebido. Este caso se puede presentar, por ejemplo, si el fisco efectúa una devolución errónea de impuestos sin que el contribuyente aclare o devuelva dicha cantidad o si un contribuyente solicita la devolución de impuestos de forma engañosa.

Este momento procesal es el ejercicio mental en cuyo momento se puede determinar con precisión la comisión del ilícito, sin sancionar una acción de la ley como sería querellar por utilidades presuntamente obtenidas y determinadas éstas por la autoridad hacendaria.<sup>191</sup>

d) En perjuicio del fisco federal, esto es, se refiere al monto que la Hacienda Pública ha dejado de percibir, o bien, la afectación que ha sufrido con motivo de devoluciones indebidas.

---

<sup>190</sup> Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2012, p. 564.

<sup>191</sup> Urbina N., Arturo, *Los Delitos Fiscales en México, El cuerpo de los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo*, México, Tomo 2, p. 96.

En cuanto al tercer párrafo, se establece que los delitos de defraudación fiscal y operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Asimismo, se contiene una presunción consistente en que se presumirá cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Al respecto, cabe indicar que dicha presunción solo es aplicable al delito de defraudación fiscal genérico del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no así a las distintas hipótesis delictivas del delito de defraudación fiscal equiparable contenidas en el artículo 109 de dicho ordenamiento, puesto que su redacción no las contempla. De igual forma esta presunción solo se aplica en un solo sentido, pues del delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita se puede presumir la comisión del delito de defraudación fiscal, más no a la inversa.<sup>192</sup>

Con independencia de lo anterior, lo grave del asunto es que la presunción comentada rompe con el principio de presunción de inocencia, pues al presumir la existencia del delito de defraudación fiscal, a partir de la existencia del delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, invierte la carga probatoria teniendo el agraviado que demostrar su inocencia, esto es, que no existió delito de defraudación fiscal y no la autoridad ministerial su culpabilidad.

#### **IV.2 DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA.**

La expresión “equiparable” se refiere a que las mismas penas que se encuentran establecidas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación resultan aplicables para las figuras previstas por el diverso artículo 109.

El delito de defraudación fiscal equiparable se encuentra previsto en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

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

---

<sup>192</sup>Michel Higuera, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal, op. cit.*, p. 603.

I. .... En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los delitos contemplados como equiparables al de defraudación fiscal, al igual que su genérico, solo permiten una comisión dolosa, es decir, basta con conocer y querer el resultado típico, y dicha comisión es contemplada en todas y cada una de las fracciones que establece el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

La fracción I del precepto en comento contiene diferentes hipótesis delictivas, las dos primeras se relacionan con datos que asientan en las declaraciones fiscales, como las deducciones y los ingresos, y la tercera hipótesis se refiere a una situación en que una persona realiza erogaciones que superan sus ingresos en un ejercicio fiscal; por tanto dicha hipótesis es la que tomaremos como punto fundamental de la presente tesis.

Cabe resaltar que la fracción I, tercera hipótesis vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, suponía una excepción a la regla de los delitos de defraudación fiscal equiparable, pues requería que el sujeto activo tuviera una calidad específica, mientras que el sujeto activo siempre lo es el Fisco. Sin embargo, conforme a las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013 para entrar en vigor el 1º de enero de 2014, la mencionada hipótesis ya no contempla a un sujeto activo calificado, lo que equivale a que cualquier persona física puede cometer el delito, no así solo aquellas que percibieran dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente o estuviera dedicada a actividades empresariales.

De acuerdo a los límites de la facultad punitiva del estado, debe respetarse el principio de legalidad y taxatividad, así como el derecho de presunción de inocencia, pero el delito previsto en el artículo 109 fracción I, tercera parte, considera a la discrepancia fiscal como una conducta penalmente relevante,

cuando el tipo penal relativo contiene un presunción legal y no un hecho cierto y además remite a una ficción legal prevista en la legislación fiscal (artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) con lo que puede considerarse como erogaciones a los depósitos bancarios, cuando éstos desde un punto de vista cierto no tienen dicho carácter.

Así las cosas, en un caso concreto podrá aplicarse una sanción penal a una persona física contribuyente con base en una presunción y una ficción legal, lo cual generará un grave conflicto con los principios penales que limitan la facultad penal, como lo son los principios de legalidad, taxatividad y seguridad jurídica, así como el derecho humano de presunción de inocencia.

La presente Tesis tiene como propósito el estudio de la tercera hipótesis de la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, que establece las erogaciones superiores a los ingresos, por eso analizaremos qué elementos se desprenden de dicha hipótesis.

#### **IV.2.1 ELEMENTOS.**

La defraudación fiscal equiparada es un delito de mera conducta, y lo que resulta trascendente para el Derecho Penal es la conducta desplegada por el sujeto activo, con independencia del resultado que con ésta se produzca, el perjuicio al Fisco Federal se deduce de la propia descripción típica, por lo que si bien no se encuentra previsto este resultado expresamente dentro del tipo penal como uno de sus elementos, en los procedimientos penales la autoridad hacendaria acredita dicho perjuicio al Fisco Federal mediante la determinación cuantificable del mismo, para los efectos de la imposición de las sanciones.<sup>193</sup>

Es claro precisar que los elementos de todo tipo penal se encuentran según la teoría del delito y la corriente finalista, en el elemento de la tipicidad, donde se suscriben los elementos objetivos del tipo entendiéndose por ellos todos aquellos que describe el propio tipo penal, así como los elementos normativos, que son aquellos que requieren una valoración que puede ser jurídica o cultural, así como

---

<sup>193</sup>Michel Higuera, Ambrosio, *Defraudación Fiscal, op. cit.*, p. 44.

los elementos subjetivos del tipo, en donde observamos el dolo o la culpa según la forma de comisión que requiera el tipo penal.

#### **IV.2.1.1 ELEMENTOS OBJETIVOS.**

Los elementos objetivos de la tercera hipótesis de la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación análisis de la presente tesis son:

- a) Que una persona física perciba ingresos acumulables.
- b) Que la persona física realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio.
- c) Que no compruebe la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.<sup>194</sup>

De acuerdo con la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación la conducta delictiva consiste en realizar en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio.

Con dicha conducta equiparada a la defraudación fiscal, existe la posibilidad para que la autoridad ejercite acción penal en contra de contribuyentes que evadieron contribuciones en ejercicios anteriores, y que por ello pueden realizar erogaciones superiores a los ingresos que declaran en un ejercicio fiscal en concreto.<sup>195</sup>

Cabe resaltar que el delito de defraudación fiscal equiparada prevista en el artículo 109fracción I del Código Fiscal de la Federación, solo puede cometerse en relación con el Impuesto sobre la Renta anual, ya que éste es el único impuesto en donde se declaran ingresos, siendo que los ingresos del ejercicio fiscal se manifiestan en la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, máxime que para que se configure este delito, se exige que el contribuyente no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

---

<sup>194</sup> *Ibidem*, p.56

<sup>195</sup> Ponce Rivera, Alejandro, *Nueva Responsabilidad fiscal penal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000, pp. 167 a 196.

Conforme a lo anteriormente comentado, es sumamente claro cómo las erogaciones realizadas por cualquier persona física en un ejercicio fiscal se compararán con los ingresos consignados en la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, esto para determinar si incurrió o no en la posible comisión de dicho delito.

#### **IV.2.1.2 ELEMENTOS NORMATIVOS.**

Respecto de los elementos normativos es necesario precisar que dichos elementos requieren una valoración misma que puede ser jurídica o bien cultural. En el caso de la defraudación fiscal equiparada, encontramos los siguientes elementos normativos como son:

a) *Percibir*, de conformidad con el Diccionario de la Lengua Española se entiende por percibir, recibir algo y encargarse de ello.

b) *Ejercicio fiscal*, según lo establecido por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación manifiesta que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales.

c) *Erogaciones*, según el Diccionario de la Lengua Española, erogar se entiende por gastar el dinero, de tal manera que las erogaciones son ese gasto del dinero que se realiza. Sin embargo, el segundo párrafo de la fracción tercera del artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo que debe entenderse por erogaciones.

d) *Ingresos*, según lo establecido por el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se entiende por ingreso la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio en crédito o cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Mientras que el Diccionario de la Lengua Española señala que se entiende por ingreso el caudal que entra en poder de alguien y que le es de cargo en las cuentas.

e) *Discrepancia*, el Diccionario de la Lengua Española establece por discrepancia la diferencia o desigualdad que resulta de la comparación de las cosas entre sí.

f) *Procedimiento*, son los métodos o sistemas que refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta para el efecto de que el contribuyente sujeto a dicho ordenamiento determine o calcule las obligaciones tributarias a su cargo en relación con el Impuesto sobre la Renta previsto en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>196</sup>

Los elementos normativos antes mencionados son de valoración jurídica, pues remiten a otros ordenamientos jurídicos para su entendimiento en particular la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el Código Fiscal de la Federación, ya que dichas legislaciones contemplan las figuras aquí analizadas.

#### **IV.2.1.3 ELEMENTOS SUBJETIVOS.**

En la defraudación fiscal equiparada que prevé el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación, es claro que no se encuentra plasmado ningún elemento subjetivo específico distinto al dolo, sin embargo, la configuración típica del delito supone un ánimo o intención por parte del autor de erogar cantidades superiores a los ingresos declarados, es decir, que el contribuyente, al momento de presentar las declaraciones para efectos fiscales ante la autoridad hacendaria está consciente de esa discrepancia de datos que están consignando en las declaraciones, de tal manera que en la conducta desplegada por el sujeto activo se encuentra presente el elemento volitivo de efectuar esa conducta típica con el resultado que la misma supone perjuicio al Fisco.

De ahí que dicha conducta se desprenda que el sujeto activo actúa dolosamente, ya que conocía el carácter ilícito de su proceder como un aspecto cognoscitivo y, aun así, dispuso lo necesario para la presentación de dichas declaraciones fiscales a sabiendas de que las mismas contienen datos que no están apegados a la realidad con la intención de ocultamiento a la autoridad fiscal es decir, un aspecto volitivo, de tal forma que consigna datos falsos en las declaraciones que se presentan para efectos fiscales configurándose el delito.

---

<sup>196</sup>Michel Higuera, Ambrosio, *Defraudación Fiscal, op. cit.*, pp. 59 a 61.

#### IV.2.1.4 PUNIBILIDAD.

La punibilidad es la cualidad de punible, es decir aquella conducta a la que se tiene la posibilidad de aplicar una sanción o pena jurídica. La Punibilidad significa la posibilidad de aplicar pena, atendiendo a esto no a cualquier delito se le puede aplicar pena.

La punibilidad es conminación de privación o restricción de bienes del autor del delito, formulada por el legislador para la prevención general y determinada cualitativamente por la clase del bien tutelado y cuantitativamente por lamagnitud del bien y el ataque a éste.<sup>197</sup>

Manuel Osorio establece como punibilidad a aquella situación en que se encuentra quien, por haber cometido una infracción delictiva, se hace acreedor a un castigo. Sin embargo, hay circunstancias en que, aun existiendo la infracción penal y su autor, éste no puede ser castigado por razones previamente determinadas por el legislador.<sup>198</sup>

Por lo tanto, la sanción prevista para el delito de defraudación fiscal está contemplada en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, y a su vez el artículo 109 que establece la defraudación fiscal equiparada, remite al artículo 108 para las sanciones que a la letra establece:

Artículo 108 Código Fiscal de la Federación:

...

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

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1, 369,930.00.

---

<sup>197</sup> Solórzano de la Barreda, Luis, *Punibilidad, Punición y Pena de los Sustitutivos Penales*, México, Editorial Porrúa, 2000, p. 70, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/854/5.pdf> Consultado el 10 de octubre de 2017.

<sup>198</sup> Ossorio, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Vigésimo séptima edición, Buenos Aires, Argentina, 2000, p.822.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1, 369,930.00 pero no de \$2, 054,890.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2, 054,890.00.

Es necesario precisar que en este último precepto legal se establecen las hipótesis calificativas para el delito de defraudación fiscal así como el delito de defraudación fiscal equiparada

....

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

- a).- Usar documentos falsos.
- b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

#### IV.2.2 BIEN JURÍDICO PROTEGIDO.

El bien jurídico es la elevación a la categoría de "bien tutelado o protegido por el derecho", mediante una sanción para cualquier conducta que lesione o amenace con lesionar este bien protegido. De esta reflexión se puede deducir que el bien jurídico obtiene este carácter con la vigencia de una norma que lo contenga en su ámbito de protección, más si esta norma no existiera o caducara, éste no deja de existir pero si de tener el carácter de "jurídico".<sup>199</sup>

Esta característica proteccionista que brinda la normatividad para los bienes jurídicos, se hace notar con mayor incidencia en el derecho penal, ya que es en esta rama del derecho en la que la norma se orienta directamente a la supresión de cualquier acto contrario a mantener la protección del bien jurídico.

Es importante tener en cuenta que la protección del bien jurídico, si bien se puede observar con mayor fuerza en el Derecho Penal, lo cierto es que esta protección va de parte de todo el ordenamiento legal, ya que sería totalmente contradictorio que mientras la norma penal sancione el homicidio, una norma civil o de cualquier otra índole, lo permitan o consientan.

En cuanto al origen natural del bien jurídico, se dice que este nace desde las entrañas del mismo contrato social, como un derecho a ser respetado y como un deber de respetarlo, y como contraparte apareció el delito como lesión a este derecho pre-existente.

Es claro que el Derecho Penal tiene como propósito la protección de los bienes jurídicamente tutelados para el derecho, es por ello que cada delito tipificado en el Código Penal tiene una protección hacia el bien jurídico que ha de lesionar o bien tratar de lesionar, para configurar dicho delito y posteriormente ser sancionado.

Por lo tanto, y en relación al delito en estudio en el presente trabajo, el bien jurídico tutelado que protege el artículo 109 fracción I tercera hipótesis del Código Fiscal de la Federación, lo constituye la recaudación de los ingresos federales y el patrimonio de la Hacienda Pública.

---

<sup>199</sup><http://www.mexicolegal.biz> Consultado el 15 de junio de 2016.

### IV.3 LA CRISIS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA DISCREPANCIA FISCAL.

El principio de legalidad es considerado como garantía de garantías, o bien como el eje diamantino de todo Derecho Penal un tanto evolucionado, pero la eficacia práctica de dicho principio depende, en gran medida, de cuestiones de técnica legislativa, ya que el principio de legalidad impone a la hora de la formulación de las normas ciertas exigencias fundamentales.<sup>200</sup>

Sin embargo para Carbonell, el principio de legalidad no debe limitarse a la reserva de la naturaleza formal del legislador, pues esto no permite al ciudadano conocer un grado máximo de certeza el ámbito y alcance aplicativo de las normas penales.<sup>201</sup>

De nada serviría cumplir formalmente con el principio de legalidad, con la reserva de ley, si los preceptos penales se limitaran a afirmar que comete delito el que lleve a cabo cualquier conducta que atente a las buenas costumbres o al sano sentimiento popular.

De acuerdo con el artículo 14 constitucional, se ha establecido que la ley es la única fuente formal de producción del derecho penal; la doctrina y la jurisprudencia han establecido, además, que la ley penal debe unir ciertas propiedades materiales que hagan de ella un verdadero instrumento al servicio del Estado de Derecho.

La ley penal debe cubrir exigencias formales y exigencias materiales, es decir, según el artículo 14 de la Constitución exige que sea la ley la fuente formal única para la creación del Derecho Penal bajo el principio *nullum poena sine previa lege*, no hay pena sin ley previa, logrando con dicho principio que el mensaje normativo sea comprensible para sus destinatarios pues dichas normas penales constituyen la esfera de intervención más radical en el ámbito de los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos pero quizá se requiera de un análisis más profundo a las exigencias materiales.

---

<sup>200</sup> Cárdenas Rio seco, Raúl F., *Enriquecimiento Ilícito*, México, Editorial Porrúa, 2001, p.109.

<sup>201</sup> Carbonell, Mateu, Juan Carlos, *Derecho penal. Concepto y principios constitucionales*, tercera edición, Valencia, Editorial Tritan lo Blanch, 1999, p. 111.

Las exigencias materiales estriban en que la norma penal debe existir por medio de una ley (*lex scripta*), que sea anterior a la comisión del hecho (*lex praevia*) y que describa un presupuesto de hecho determinado (*lex certa*), cuyo mensaje incorporado sea claro, preciso, taxativo, cerrado, ya que la exigencia de tipicidad está vinculada con la idea de seguridad jurídica.

Las normas penales deben ser concretas y precisas, claras e inteligibles sin proclividad alguna a la incertidumbre, por lo que es preciso el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, evitando con ello la creación de tipos penales abiertos con amplitud, vaguedad o indefinición dejando una interpretación y aplicación jurídica confusa.

Por tanto el artículo 109 fracción I del Código Fiscal Federal establece el delito equiparado de defraudación fiscal, cuando entre otros, *realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

Del análisis de dicho precepto se advierte que resulta ser contrario al principio de legalidad, pues si bien es cierto que corresponde al Estado el ejercicio del *ius puniendi*, y al Poder Legislativo la facultad de describir tipos penales, en la redacción de los mismos es indispensable que se especifiquen los elementos respectivos y que estos sean claros, precisos y exactos.

El delito de defraudación fiscal equiparada carece de técnica legislativa, pues remite a una ley fiscal –extrapenal- para la configuración del tipo penal, como lo es el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando esta última no establece cómo debe acreditarse el origen de la discrepancia fiscal, además de que el delito en comento se basa en presunciones legales como lo es la presunción de ingresos derivada de las erogaciones realizadas por el contribuyente.

Esto es, que el tipo penal de defraudación fiscal equiparada en comento se basa en una presunción de ingresos, cuando la conducta debiera ser cierta y no presunta, puesto que en un régimen democrático de derecho, en la configuración

de tipos penales no ha lugar a presunciones, sino a conductas y resultados ciertos.

#### **IV.4 LA CRISIS DEL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN LA DISCREPANCIA FISCAL.**

El principio de presunción de inocencia tiene su origen desde la Escuela Clásica Italiana con los textos de Ulpiano donde plasmó un precedente con el principio *in dubio pro reo*.

El principio de presunción de inocencia en el Derecho Positivo Mexicano, ha dejado de ser un principio general de derecho para convertirse en un principio constitucional, de acuerdo con el artículo 133 de la Constitución en Ley Suprema de la Unión, conforme a Tratados Internacionales suscritos y ratificados por México; y además dicho principio se encuentra expresamente establecido en el artículo 20 apartado B fracción I, que a la letra establece:

Artículo 20. El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación.

B. De los derechos de toda persona imputada:

I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa

Sin embargo y conforme al artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestro país ha suscrito diversos Tratados Internacionales en relación a la presunción de inocencia como son:

- Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948 y dispone que:

Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras que no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en un juicio público en el que

hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.

- El Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos aprobado por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966, que establece en su artículo 14.2 que:

Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

- La Convención Americana Sobre Derechos Humanos que en su artículo 8° establece:

Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.

De acuerdo con lo anterior, el principio de presunción de inocencia, forma parte del derecho vigente en México, con la jerarquía que establece la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

La importancia que denotan hoy en día los Derechos Humanos que se encuentran tanto en nuestra Constitución como en Tratados Internacionales de los que México forma parte, siempre y cuando sean más favorecedores conforme el principio *pro homine*, implica que se obligue a realizar una interpretación jurídica siempre en busca del mayor beneficio para el ser humano, es decir, que

debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

Cabe resaltar que la presunción de inocencia debe analizarse también en relación con la carga de la prueba, pues una consecuencia de dicha presunción radica en un desplazamiento de la carga de la prueba a las partes acusadoras a quienes corresponde probar los elementos constitutivos de la pretensión acusatoria.

No obstante lo anterior, el artículo 109, fracción I, tercera hipótesis del Código Fiscal de la Federación, invierte la carga de la prueba en perjuicio del contribuyente, pues establece que será él quien deberá acreditar el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, que será el contribuyente persona física quien deberá acreditar el origen de los ingresos que motivaron las erogaciones superiores a los ingresos declarados, lo que pone de manifiesto que releva al órgano acusador de tener que acreditar dicha circunstancia en franca contravención del artículo 20, apartado B, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Y es que la presunción de inocencia supone que corresponde al acusador y no a la defensa la realización de la actividad probatoria del cargo que se le imputa al indiciado, pero en el caso a estudio se impone al contribuyente la carga de probar el origen lícito y libre de impuestos de la discrepancia realizada en un ejercicio fiscal y no al acusador el deber de comprobar ello.

No obstante lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en un caso distinto de presunciones fiscales, como lo son los artículos estableció que los artículos 55, fracciones I y II, y 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no violan el principio de presunción de inocencia, pero precisó que en virtud de que dichas disposiciones no tienen como propósito esencial regular una cuestión penal, atendiendo al caso concreto, cabe la posibilidad de que el juez de la causa penal que se sirva de ese sistema jurídico puede estimar que esa sola presunción no es suficiente para tener por demostrado el elemento

típico correspondiente<sup>202</sup>. Con base en ello, dicha Sala estableció que no se viola el mencionado principio en su regla de estándar de prueba<sup>203</sup>, regla de tratamiento<sup>204</sup> y regla probatoria.<sup>205</sup>

#### **IV.5 LA CRISIS DE LA GARANTÍA DE NO AUTOINCRIMINACIÓN CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 20 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

El derecho fundamental a la no autoincriminación, fundada en el derecho del imputado relativo a no estar obligado a declarar, es contemplado por nuestra Carta Magna, misma que en sus textos anterior y posterior a la reforma del 18 de junio de 2008, establecen:

|                          |  |
|--------------------------|--|
| Reforma 18 de junio 2008 | Artículo vigente antes del 18 de junio de 2008 |
|--------------------------|--|

<sup>202</sup>Tesis 1a. LXXXII/2016, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Abril de 2016, p. 1115, con rubro “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA”.

<sup>203</sup>Tesis 1a. LXXXV/2016, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Abril de 2016, p. 1116, con rubro “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LA PREVÉN, APLICADOS EN UN PROCESO PENAL, NO VIOLAN EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE ESTÁNDAR DE PRUEBA”.

<sup>204</sup>Tesis 1a. LXXXIII/2016, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Abril de 2016, p. 1113, con rubro “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA DE TRATAMIENTO”.

<sup>205</sup>Tesis 1a. LXXXIV/2016, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Abril de 2016, p. 1114, con rubro “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA PROBATORIA”.

|   |   |
|---|---|
| <p><i>Artículo 20. El proceso penal será acusatorio y oral. Se registrá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación.</i></p> <p><i>B. De los derechos de toda persona imputada:</i></p> <p><i>II. <u>A declarar o a guardar silencio.</u> Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida sin la asistencia del defensor carecerá de todo valor probatorio;</i></p> | <p><i>Artículo 20. En todo proceso de orden penal, el inculpado, la víctima o el ofendido, tendrán las siguientes garantías:</i></p> <p><i>A. Del inculpado:</i></p> <p><i>II. <u>No podrá ser obligado a declarar.</u> Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida ante cualquier autoridad distinta del Ministerio Público o del juez, o ante éstos sin la asistencia de su defensor carecerá de todo valor probatorio;</i></p> |
|---|---|

Como establece Sancinetti, estamos en presencia de coaccionar a la persona física a que declare en su contra violando con ello la garantía de autoincriminación<sup>206</sup>

Para Isidoro Blanco Cordero es un acto *contra naturam* pedirle a un imputado que declare, cuando esta declaración puede derivarse en un perjuicio para su libertad.<sup>207</sup>

Cabe precisar que dicho derecho fundamental es previsto además por la Convención Americana sobre los Derechos Humanos en la que nuestro país es parte, además de que dicha garantía va encaminada a preservar el derecho humano de cualquier imputado de no ser obligado a declarar contra sí mismo.

<sup>206</sup> Sancinetti A., Marcelo, *El delito de enriquecimiento ilícito de funcionario público*, Buenos Aires, Editorial Ad. Hoc, 1994, p. 16.

<sup>207</sup> Blanco Cordero, Isidoro, *El delito de blanqueo de capitales*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 1997, p. 471.

## Artículo 8. Garantías Judiciales

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

g) Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable<sup>208</sup>

El derecho fundamental a la no autoincriminación tiene una estrecha relación con el tema a estudio, pues el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación resulta contradictorio a dicho derecho fundamental establecido en la Constitución y tratados internacionales.

Para sustentar dicha opinión es necesario de nueva cuenta transcribir el presente delito de defraudación fiscal contemplado en el Código Fiscal de la Federación:

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

I.-.... En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La inconstitucionalidad de dicho precepto, radica en que para que dicho ilícito se configure, se necesita que la persona física como sujeto activo del ilícito declare en su perjuicio, pues según el tipo penal en comento, es obligación del contribuyente proporcionarle a la autoridad los datos, documentos y elementos que comprueben a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia, haciendo por lo tanto una vulneración y como ya lo analizamos invirtiendo la carga de la prueba.

<sup>208</sup><http://www.oas.org/en/default.asp> Consultado el 17 de agosto de 2017.

Ya que si la persona física tiene la obligación de comprobar el origen de la discrepancia, está sujeto a la obligación de declarar y así mismo aportar medios de prueba mismos que pueden ser perjudiciales, por lo tanto y conforme a la Constitución, no es posible obligarlo a declarar y mucho menos a comprobar el ilícito.

De acuerdo a la jerarquía que establece el artículo 133 de nuestra Constitución Federal así como el artículo 1° de la propia Carta Magna contempla que toda persona gozara de los derechos humanos reconocidos por la propia Constitución e Instrumentos Internacionales de los que nuestro país sea parte, por ende llegamos a la conclusión que dicho derecho humano es reconocido y positivizado en nuestra legislación mexicana y en tratados internacionales, por lo tanto resulta que el delito de defraudación fiscal equiparada es inconstitucional e inconvencional, pues necesariamente para acreditar el delito la persona física deberá declarar y acreditar lo establecido por el tipo penal.

## **CAPÍTULO V**

### **ASPECTOS POLÍTICO CRIMINALES DE LA DISCREPANCIA FISCAL Y DE SU RELACIÓN CON OTRAS LEYES**

## CAPÍTULO V

### ASPECTOS POLÍTICO CRIMINALES DE LA DISCREPANCIA FISCAL Y SU RELACIÓN CON OTRAS LEYES

#### V.1 ASPECTOS POLÍTICO CRIMINALES DE LA DISCREPANCIA FISCAL.

La política criminal surge a partir del fenómeno de la criminalidad, ante el cuestionamiento relativo a qué hay que hacer con ella.

Para Moisés Moreno, la política criminal, es “el conjunto de acciones de carácter preventivo y represivo: jurídico-penal y en materia social en general que tome el Estado para combatir el fenómeno delictivo y mantener su índice en niveles tolerables.”<sup>228</sup>

La Política Criminal tiene estrecha relación con la Criminología pues es ésta última la rama del Derecho Penal que tiene como finalidad saber las causas del comportamiento criminal. Por ello la Política Criminal se apoya con la Criminología ya que la primera estudia cómo enfrentar el problema de la delincuencia, atacando las causas que dan origen al comportamiento criminal objetivo de estudio de la criminología.

La Política Criminal puede servir para prevenir delitos, reprimirlos o de forma mixta, cuando se tiene mayor preponderancia a la prevención o bien represión. Cabe resaltar que no hay políticas criminales que sean puramente preventivas o represivas, sino que existirá ponderación entre unas y otras respectivamente.

La Política Criminal es el conjunto de medidas, acciones, estrategias y decisiones que toma el Estado para hacer frente a la criminalidad ya sea para prevenirla o reprimirla. Las medidas de represión son aquellas cuyo objetivo es sancionar y son *a posteriori* al delito; por su parte, las medidas de prevención son *a priori* al delito y su objetivo es evitar la comisión del delito.

Las bases, criterios y lineamientos que México debe tomar en cuenta para llevar a cabo la Política Criminal se sujeta frente a la Constitución Federal que nos

---

<sup>228</sup> Moreno Hernández, Moisés, *Política Criminal y Reforma Penal*, México, Editorial *Ius Poenale*, 1999, p.455.

rige así como a los diversos instrumentos internacionales jurídicos que abundan en el tema de Política Criminal, ya que la criminalidad no solo es nacional sino transnacional.

El Estado debe buscar nuevas alternativas de Política Criminal mucho más planificadas, coherentes y consistentes, compuestas de medidas de represión y prevención a los particulares. El Legislador es al único que le compete decir cuáles de todo ese mundo de conductas que se dan en la realidad, deben ser reguladas como delictivas y cuáles no, así como dar origen a los tipos penales y punibilidades; señalando así cuáles son los presupuestos necesarios para una pena como consecuencia jurídica

Las diversas políticas del Estado van dependiendo del problema a resolver es decir, pueden existir políticas económica, cultural, laboral, fiscal y de seguridad, pues cuando se desarrolla la política criminal sin tomar en cuenta estas políticas se garantiza su falta de funcionalidad.

En cuanto a los delitos fiscales, la política fiscal no debe tener como eje una finalidad meramente represiva, esto es, castigar mediante el establecimiento de penas a las personas que los cometen, sino más bien una política de prevención donde se busque que a través de una adecuada política fiscal, se incentive a los contribuyentes en el pago de sus contribuciones, porque pagarán voluntariamente las cantidades a su cargo, cuando tengan la certeza de que sus contribuciones son destinadas al gasto público y en beneficio de la sociedad.

En todo caso, las penas aplicadas a los infractores de la norma penal deben servir de ejemplo a los demás para no caer en la misma situación, lo que se logrará no tanto en cuanto a la cuantía de la pena, sino más bien en su aplicación evitando la impunidad.

#### **V.1.1 LA DISCREPANCIA FISCAL COMO DELITO DE CUELLO BLANCO.**

Los delitos de cuello blanco resultan de un estudio de investigación sociológica encaminado a mostrar la reincidencia en la comisión de hechos delictivos perpetrados por individuos poderosos y vinculados con actos de

corrupción.<sup>229</sup> Edwin Sutherland quien realizó dicho estudio, conceptualiza los delitos de cuello blanco como aquellas conductas delictivas cometidas por sujetos que poseen una elevada condición social, ya sea económica o política, para lo cual utilizan sus conocimientos profesionales o sus contactos en el mundo de los negocios o de la política.<sup>230</sup>

Es decir, el delito cometido en cuello blanco es el crimen cometido por una persona de una posición social alta y respetable en el curso de su ocupación. Una de las características primordiales de los delitos de cuello blanco es que no se encuentran tipificados en la legislación penal, y de ahí se deriva la dificultad de la persecución del delito y del delincuente que lo comente, pues los autores tienen la característica de pertenecer a la clase alta y eso complica las cosas, pues la comprobación del delito es más compleja, aunado a ello, la no tipificación del mismo.

El delito de cuello blanco puede ser analizado desde diversos ámbitos. Así, criminológicamente es necesario saber el origen y causa del delito. Sociológicamente, es relevante el entorno en que el mismo es realizado. Pero un enfoque importante es el político criminal que ayudará a conocer las razones y criterios del legislador para la regulación de figuras delictivas que pudiesen ser considerados tipos penales de cuello blanco.<sup>231</sup>

El enfoque político criminal de los delitos de cuello blanco va encaminado a observar las medidas detalladas en las que dicho fenómeno delictivo está siendo atacado por los mecanismos que utiliza el propio Estado.

No debe olvidarse que para que la política criminal cumpla sus objetivos frente a los delitos de cuello blanco, es necesario observar ciertos criterios o principios, según las exigencias de un Estado Democrático de Derecho, pues no hay duda que entre el modelo de Estado que consagra nuestra Constitución y la política

---

<sup>229</sup> Roque Díaz, José Rodrigo, *Delitos de cuello blanco*, México, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2011, p. 27.

<sup>230</sup> Sutherland, Edwin H., *El delito de cuello blanco*, Madrid, Editorial La piqueta, 1999, p.32.

<sup>231</sup> Moreno Hernández, Moisés, *Política Criminal y Reforma Penal*, *op. cit.*, p.339.

criminal que debe regir en dicho Estado debe haber una estrecha vinculación, por lo que también debe observarse una coincidencia ideológica.<sup>232</sup>

Los delitos de cuello blanco están relacionados con delitos económicos, contra la salud, corrupción de menores, pornografía infantil, trata de personas, lenocinio, secuestro, fraude, administración fraudulenta, lavado de dinero, enriquecimiento ilícito, defraudación fiscal, contrabando, entre otros.

De ahí la gran diversidad de delitos de cuello blanco, por lo que las medidas de política criminal no pueden ser unitarias respecto al *modus operandi*, bien jurídico tutelado, o bien, naturaleza del delito en particular, pero si la visión del legislador es atacar los delitos de cuello blanco desde la óptica de la criminología sociológica, esto es por el análisis social de quien lo comete, tal vez resultare una política criminal mucho más eficaz.<sup>233</sup>

Dentro del catálogo de los delitos de cuello blanco encontramos la defraudación fiscal, tema principal del presente trabajo, delito cuyo fenómeno genera una impunidad para la criminalidad de las altas clases sociales. Sin embargo, aunque la defraudación fiscal sea considerada un delito de cuello blanco, claro es que cualquier persona con o sin nivel socialmente cultural alto puede cometerlo, esto desde la perspectiva que el tipo penal no contempla sujeto activo específico.

Para Ambrosio de Jesús Michel Higuera, la defraudación fiscal equiparada es considerada como un delito de cuello blanco el cual podríamos definir como aquellos ilícitos penales cometidos por sujetos de elevada condición social en el curso o en relación con su actividad profesional y que tiene diversas características como:

- Suelen ser delitos meramente patrimoniales y de un resultado material.
- El resultado produce un beneficio económico.

---

<sup>232</sup> *Ibidem*, p.114.

<sup>233</sup> Roque Díaz, José Rodrigo, *op. cit.*, p.35

- Es poco usual una flagrancia.<sup>234</sup>

Es una actitud común que empresarios y en general personas de alto nivel socioeconómico se auxilien de profesionistas como abogados y contadores para evadir la carga fiscal, lo que tiene muy diversos factores, como es la desconfianza en el gasto público que no llega a beneficiar a la sociedad, la corrupción política en el ejercicio del gasto, así como la actitud evasora de los contribuyentes.

Ante esta situación compleja, el estado debe buscar mecanismos que incentiven el pago de impuestos por parte de los contribuyentes, sancionando y eliminando cualquier ejercicio indebido del gasto público, aligerando la carga impositiva, eliminando regímenes especiales que solo favorecen a ciertos contribuyentes, pero también castigando de manera ejemplar a los evasores fiscales y no como sucede en México que el gasto no se ejerce correctamente y las sanciones fiscales en muchos de los casos se imponen a modo.

### **V.1.2 PECUNIA NON OLET Y SU USO EN LA DISCREPANCIA FISCAL.**

Entre los años 69 y 79 d.C., Roma fue dirigida por Vespasiano, emperador que sucedió a Nerón e instauró la Dinastía Flavia en Roma. Su imperio destaca por el programa de reformas financieras que promovió, tan necesario tras la caída de la Dinastía Julio-Claudia, su exitosa campaña en Judea y sus ambiciosos proyectos de construcción como el Anfiteatro Flavio, conocido popularmente como el Coliseo Romano.

La construcción del Coliseo (que finalizaría Tito en el 80 d.C.) y la recuperación económica tras el despilfarro de Nerón y predecesores suponían una pesada carga para las arcas de Roma. Para sobrellevarla se le ocurrió instaurar un impuesto sobre la orina.

Se trataba de gravar la orina recogida en las letrinas públicas pues ésta se reciclaba con múltiples utilidades<sup>235</sup>. Sin embargo, en la sociedad de la época esta

---

<sup>234</sup> Michel Higuera, Ambrosio, "El Fisco ante los delitos de cuello blanco", *Revista ITER CRIMINIS*, número 1, Cuarta época, Instituto Nacional de Ciencias Penales, p. 75.

medida encontró detractores, entre ellos el futuro emperador Tito al que no le parecía digno y le comentó a su padre su disconformidad con el gravamen. Vespasiano, con cara de sorprendido, acercó unas monedas obtenidas del primer pago de este impuesto al rostro de Tito y le preguntó si le molestaba el olor.

Tito respondió que no, lo que dio lugar a que el emperador pronunciase la inmortal frase: *Pecunia non olet* (*El dinero no huele*)

Es evidente, pues, que en materia de recaudación de impuestos y distribución son muy variadas las formas de cobro, los sistemas fiscales, monto de las contribuciones, porque el cobro de impuestos siempre agobia a los contribuyentes.<sup>236</sup> En todo caso, a los gobernantes de hace dos mil años les gustaba el dinero tanto como a los actuales, aunque provenga de medios poco éticos.

La veracidad de la anécdota es sumamente dudosa, pero la frase “*pecunia non olet*” (el dinero no apesta) se volvió proverbial. La misma es utilizada con frecuencia como justificativo de la legitimidad de las ganancias sin importar su origen.

La expresión *pecunia non olet* ha sido utilizada para referenciar un dilema de contenido ético según el cual las conductas o actividades ilícitas deben ser gravadas, en tanto constituyan manifestaciones de capacidad contributiva.<sup>237</sup>

Hay posturas en contra y a favor de someter a imposición actividades ilícitas. Las primeras sostienen que es altamente reprochable que el Estado obtenga impuestos derivados de actividades ilícitas, pues sería tanto como que el Estado participara de ellas cuando se encuentran prohibidas, además de que sería jurídicamente imposible gravar rentas que legalmente no pueden existir.

---

<sup>235</sup>En la antigua Roma curtidores y bataneros utilizaban la orina en sus oficios, ya que es un potente blanqueador (por cierto, se utilizaba también para blanquear los dientes, y no sólo la orina propia) y quita las manchas de grasa.

<sup>236</sup><http://www.eluniversal.com.mx/columnas/66645.html> Consultado el 29 de enero de 2017.

<sup>237</sup> Candelario Nivar, Juan Bautista, “El principio del Non Olet”, <http://derecho.org/juancandelario/Exac/opin/nonolet.htm> Consultado el 20 de diciembre de 2016.

Sin embargo, la mayoría de la doctrina, admite que las personas que obtienen recursos o ingresos producto de actividades ilícitas a final de cuentas tienen capacidad para contribuir con impuestos, lo que se refuerza con el hecho de que una posición contraria quebrantaría el principio de igualdad en la imposición, pues existiría indebidamente una ventaja de aquellos que tienen una actividad ilícita frente a aquellos que realizan una actividad lícita.

Esto es, jurídicamente estando el hecho imponible integrado por un hecho, conjunto de hechos o actividad económica que fue escogida por el legislador, en tanto revele capacidad para contribuir a los gastos públicos, debería resultar indiferente para el Derecho Fiscal que aquel hecho, conjunto de hechos o actividad que denota capacidad contributiva sea inmoral o ilegal. Y es que lo importante es detectar la capacidad económica de los individuos, para que así puedan aplicarse los principios de igualdad y justicia tributaria, según los cuales todos tienen obligación de contribuir a los gastos públicos.

Ahora bien, en el caso de operaciones con recursos de procedencia ilícita, las mismas deben ser sometidas a imposición y tal vez por ello el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación establece que se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

En el caso de la discrepancia fiscal, si una persona tiene erogaciones superiores a sus ingresos declarados, la diferencia cuando la primera sea mayor, se considerará ingreso, que de no acreditarse el origen o si se tiene la certeza de que provienen de actividades ilícitas, serán materia de Impuesto sobre la Renta.

## **V.2 LA DISCREPANCIA FISCAL Y SU RELACIÓN CON OTRAS FIGURAS.**

La figura de discrepancia fiscal se encuentra estrechamente relacionada con otras legislaciones como la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

En el primer caso, en virtud de que la detección por parte de las autoridades fiscales de la existencia de dinero en efectivo en montos superiores a los que

establece la primera de las legislaciones, provocará que así lo informen las Instituciones bancarias a las autoridades fiscales y éstas tendrán a su alcance la posibilidad de aplicar a los contribuyentes el procedimiento de discrepancia fiscal, con todas las consecuencias fiscales y penal que ello amerita.

En el segundo caso, porque la segunda de las legislaciones lo que trata es de detectar mediante los avisos correspondientes a las autoridades de las actividades vulnerables con las cuales puede llevarse a cabo el lavado de dinero, cuando las personas no demuestren su origen, lo cual tiene relevancia en la discrepancia fiscal, porque los contribuyentes que no demuestren el origen tendrán que pagar el impuesto.

### **V.2.1 LA DISCREPANCIA FISCAL Y EL IMPUESTO SOBRE DEPÓSITOS EN EFECTIVO.**

Aun cuando la Ley del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo no se encuentre ya vigente, es necesario precisar su relación con la discrepancia fiscal, en virtud de que en la actualidad las autoridades fiscales están determinando créditos fiscales en materia de Impuesto sobre la Renta con base en la información obtenida durante los años que estuvo vigente.

Conforme a los artículos 1º, párrafo primero y 12, fracción II, de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo<sup>238</sup>, las personas físicas y morales deben pagar el impuesto establecido en dicha Ley respecto de todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero, así como por las adquisiciones en efectivo de cheques de caja.

Por su parte, el párrafo segundo del citado artículo 1º aclara que no se considerarán depósitos en efectivo los efectuados a favor de personas físicas y morales mediante transferencias electrónicas, traspasos de cuenta, títulos de crédito o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema

---

<sup>238</sup> Publicada en el Diario Oficial de la federación el 1º de octubre de 2007, para entrar en vigor el 1º de julio de 2008.

financiero en los términos de las leyes aplicables, aun cuando sean a cargo de la misma institución que los reciba.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis P. XLII/2011 (9a.) ha considerado que si el impuesto a los depósitos en efectivo constituye una contribución que recae sobre una manifestación de riqueza consistente en el dinero en efectivo, ya sea depositado en las cuentas abiertas en las instituciones del sistema financiero, o bien, utilizado para la adquisición de cheques de caja, entonces, es ese el objeto del tributo.<sup>239</sup>

En términos del artículo 4º de la Ley, es obligación de las instituciones del sistema financiero: recaudar el Impuesto a los Depósitos en Efectivo el último día del mes de que se trate; enterar el Impuesto a los Depósitos en Efectivo a más tardar a los tres días hábiles siguientes a aquél en el que se haya recaudado el impuesto e; Informar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria el importe del Impuesto a los Depósitos en Efectivo recaudado y el pendiente de recaudar.

Por otra parte, como se ha visto, la discrepancia fiscal considera como erogación a los depósitos bancarios, mismos que si no se acredita su origen, esto es, que deben ser considerados como no objeto del impuesto o que están exentos, constituirán ingresos para efectos del mismo.

Pues bien, un contribuyente al realizar un depósito en efectivo en sus cuentas, cae en los supuestos de la Ley del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo, y si el monto del mismo es superior a \$15,500.00, le será aplicable la tasa del 3% de dicho impuesto y será informado respecto de esta situación el Servicio de Administración Tributaria a través de la Institución financiera correspondiente.

Ahora bien, al tener conocimiento las autoridades fiscales de los depósitos en efectivo realizados en la cuenta bancaria del contribuyente, surge la posibilidad de que los mismos sean considerados como erogaciones para efectos de la

---

<sup>239</sup>Tesis P. XLII/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Octubre de 2011, p. 589, con rubro "DEPÓSITOS EN EFECTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL PREVER EL OBJETO DEL TRIBUTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007)".

discrepancia fiscal de las personas físicas del artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De ahí que un contribuyente no solo hará frente a la carga impositiva del 3% por concepto del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo, ya que aunado a ello si no llegara a comprobar el origen de dichos depósitos, se determinarán como ingresos y se le aplicará la tarifa del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que para el ejercicio de 2015 podía llegar a una tarifa de \$3,000,000.01 y una tasa del 35%.

En esa medida, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo se convierte además de un impuesto recaudatorio en un impuesto de control, puesto que con la información que proporcionen las instituciones fiscales a las autoridades fiscales, éstas podrán conocer cuáles fueron los depósitos realizados en cuentas bancarias de un contribuyente, considerarlas ingresos y determinar el impuesto a cargo, además de las implicaciones penales que ello puede dar lugar si es que se llegara a comprobar que los depósitos fueron por concepto de dividendos, honorarios o en general por la prestación de un servicio personal independiente o por estar dedicado a actividades empresariales.

### **V.2.2 LA DISCREPANCIA FISCAL Y LA LEY FEDERAL PARA LA PREVENCIÓN E IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA.**

La importancia del tema de la prevención de lavado de dinero<sup>240</sup> es particularmente relevante, ya que este fenómeno ha sido objeto de constante debate en el plano internacional debido a los graves efectos negativos que ha causado a la sociedad.

Por las circunstancias geográficas de México, el tema de lavado de dinero es un fenómeno que se da de forma frecuente y que se ha tratado desde muy

---

<sup>240</sup> La expresión de “lavado de dinero” tiene otras acepciones, como “blanqueo de capitales”, “blanqueo de activos”, “lavado de activos”, “legitimación de capitales”, “legitimación de recursos de procedencia ilícita” entre otros.

diferentes ángulos y perspectivas, legislando actualmente para generar formas para prevenirlo.

Ramón García Gibson conceptualiza al lavado de dinero como “el proceso a través del cual uno o varios actores buscan ocultar, encubrir o auxiliar a desvirtuar el origen de los recursos provenientes de una actividad ilícita y aparentar que éstos son producto de una fuente legítima, siendo esta una conducta violatoria de las leyes, códigos y disposiciones aplicables”.<sup>241</sup>

Para Rogelio M. Figueroa Velázquez, el lavado de dinero “es una forma típica y antijurídica de delinquir organizadamente, dando como consecuencia que las ganancias producidas del ilícito se transformen en ingresos aparentemente lícitos, que son manipulados por instituciones financieras, así como por otros tipos de empresas como si fueran ganancias lícitas”.<sup>242</sup>

Dicho autor precisa que en realidad, si nos percatamos de todas las condiciones y métodos que se utilizan alrededor del concepto de lavado de dinero se comprende que no exista absolutamente ninguna forma o actividad delictiva en específico que se pueda entender o definir de este modo, sino por el contrario, son toda una serie de actividades vinculadas con la persecución del fraude fiscal.

El dinero es el común denominador que buscan las personas que realizan actividades de lavado de dinero, lo que se hace mediante su introducción al sistema financiero a través de distintos mecanismos para lograr su legitimación.

Según Ramón García Gibson, el dinero se puede lavar de diferentes formas; los doctrinarios en el tema han definido tres etapas en el lavado de dinero: introducción, transformación e integración. La doctrina establece que para lavar dinero los delincuentes emplean medios, estrategias, personas, recursos y técnicas diversos. En este proceso se identifican siempre tres etapas.

1. Colocación, que consiste en que los fondos aparentan ser legítimos para ingresarlos al sistema financiero mediante contratos.

---

<sup>241</sup> García Gibson, Ramón, *Prevención de Lavado de Dinero y Financiamiento al Terrorismo*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2009, p. 24.

<sup>242</sup> Figueroa Velázquez, Rogelio M., *El Delito de Lavado de Dinero en el Derecho Penal Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2001, p. 58.

2. Dispersión, cuando una vez ingresado el dinero al sector financiero, se dificulta su rastreo mediante movimientos de fondos a través de transferencias nacionales e internacionales, depósitos y retiros en diferentes instituciones de crédito , y operaciones sofisticadas con productos derivados, adquisición de seguros e instrumentos bursátiles; e
3. Integración, cuando el dinero ilícito finalmente se ha introducido en la economía formal del país por medio de la adquisición o inversión en comercios, bienes muebles e inmuebles y diversas actividades vulnerables.<sup>243</sup>

Por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de octubre de 2012, se publicó la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita cuyo objeto, en términos del artículo 2º es la protección del sistema financiero y la economía nacional, estableciendo medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos u operaciones que involucren recursos de procedencia ilícita, a través de una coordinación interinstitucional, que tenga como fines recabar elementos útiles para investigar y perseguir los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita, los relacionados con estos últimos, las estructuras financieras de las organizaciones delictivas y evitar el uso de los recursos para su financiamiento.

En dicha ley, siguiendo a la agrupación intergubernamental denominada Grupo de Acción Financiera sobre el Blanqueo de Capitales y Financiamiento al Terrorismo (GAFI), en la que México participa junto con otras naciones hermanas como Brasil, Argentina y España, recomienda que los Estados adopten políticas adecuadas para permitir a quienes realizan las Actividades Vulnerables, coadyuvar en la protección de la integridad de la economía formal, a través de alertar, mediante Avisos, a las autoridades de la celebración de operaciones que por su naturaleza pueden llegar a representar un riesgo de vulneración para la economía, y con ello dotar a las autoridades competentes de información oportuna

---

<sup>243</sup> García Gibson, Ramón, *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2013, p. 47.

que le permita a éstas investigar y, en su caso, combatir los procesos de lavado de dinero.

La nueva ley establece un catálogo amplio de actos y operaciones, relativas a actividades que por su naturaleza puedan ser las más vulnerables de involucrarse en esquemas de lavado de dinero. Dichas actividades se sujetan a un régimen de reporto (avisos). En ese sentido las actividades vulnerables establecidas en el artículo 17 de la Ley, son: las vinculadas a la práctica de juegos con apuestas, concursos o sorteos; la emisión o comercialización habitual o profesional de tarjetas de servicios o de crédito no bancarias, así como de cheques de viajero; el ofrecimiento habitual o profesional de operaciones de mutuo, de garantía, de crédito o préstamo realizado por personas distintas a las Entidades Financieras; la prestación habitual o profesional de servicios de construcción o desarrollo de inmuebles o de constitución de derechos reales, cuando estos involucren operaciones de compraventa de bienes por cuenta o a favor de clientes; la comercialización o intermediación habitual o profesional de metales o piedras preciosas, joyas o relojes; la subasta o comercialización habitual o profesional de obras de arte; la comercialización o distribución habitual o profesional de vehículos nuevos o usados, ya sean marítimos, aéreos o terrestres; la prestación habitual o profesional de servicios de blindaje; la prestación habitual o profesional de servicios de traslado o custodia de dinero o valores, salvo en los casos de Banco de México y de instituciones de depósito de valores; la prestación de servicios profesionales cuando preparen o realicen a nombre de sus clientes determinados actos o actividades; los donativos a asociaciones no lucrativas; la prestación de servicios de comercio exterior respecto de mercancías susceptibles de ser utilizadas en Actividades Vulnerables, el arrendamiento de bienes inmuebles, así como determinados servicios de fe pública.

Un aspecto importante de la nueva ley es el establecimiento de un régimen especial para restringir pagos con dinero en efectivo en determinadas operaciones con activos considerados de alto valor, la cual es una medida innovadora concebida precisamente para prevenir operaciones con recursos de procedencia ilícita. Dichas operaciones son: la transmisión de propiedad o constitución de

derechos reales sobre bienes inmuebles con valor superior a quinientos mil pesos moneda nacional o su equivalente en salarios mínimos; las transmisiones de propiedad o constitución de derechos reales sobre vehículos nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres; relojes; joyería; metales preciosos y piedras preciosas, ya sea por pieza o por lote, así como sobre obras de arte, por un valor superior a doscientos mil pesos moneda nacional o su equivalente en salarios mínimos; la adquisición de boletos que permita participar en juegos con apuesta, concursos o sorteos, así como la entrega o pago de premios por haber participado en dichos juegos con apuesta, concursos o sorteos por un valor superior a doscientos mil pesos moneda nacional o su equivalente en salarios mínimos; la prestación de servicios de blindaje para cualquier vehículo de los referidos anteriormente o para bienes inmuebles, por un valor superior a doscientos mil pesos moneda nacional, o su equivalente en salarios mínimos; la transmisión de dominio o constitución de derechos de cualquier naturaleza sobre los títulos representativos de partes sociales o acciones de personas morales por un valor superior a doscientos mil pesos moneda nacional, o su equivalente en salarios mínimos y; la constitución de derechos personales de uso o goce de cualquiera de los bienes antes referidos, por un valor superior a doscientos mil pesos moneda nacional, o su equivalente en salarios mínimos.

Ahora bien, con relación a la discrepancia fiscal prevista en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como la prevención del lavado dinero establecida en la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, parten de un factor común que es la identificación del origen de los recursos de procedencia ilícita, bien sea para conocer si los recursos deben pagar el Impuesto sobre la Renta en el primer caso, o bien para conocer si esos recursos tienen una procedencia ilícita.

Es por ello que los delitos de defraudación fiscal y operaciones con recursos de procedencia ilícita se encuentran estrechamente vinculados, tan es así que el artículo 108 párrafo tercero establece que el delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente y que se presume cometido el delito de defraudación fiscal

cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

De ahí que en caso de existir discrepancia fiscal por erogaciones superiores a ingresos y el contribuyente no logre aclarar el origen de la discrepancia se reputará como ingreso lo que dará como consecuencia la determinación de impuestos y accesorios legales, con la consecuencia también de la comisión del delito de defraudación fiscal equiparada prevista en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación. Además, si los recursos son de procedencia ilícita, también se habrá cometido el delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita previsto.

Cabe precisar que si bien los recursos cuyo origen no se aclara, no necesariamente son derivados de operaciones de procedencia ilícita –y por ello solo tendrían una consecuencia fiscal- lo cierto es que en la Jurisprudencia I.2o.P.J/13<sup>244</sup>, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito sostuvo que para que se acredite el cuerpo del delito en el caso del delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita es el imputado el que deberá acreditar el origen de los recursos y el Ministerio Público, los indicios fundados de la dudosa procedencia de los mismos para colegir la ilicitud de su origen.

Consecuentemente, en muchos de los casos existirá el riesgo que ante la discrepancia fiscal puedan actualizarse no solo el delito de defraudación fiscal equiparada, sino además el diverso delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

### **V.3 CONSIDERACIONES FINALES.**

La política fiscal del Estado mexicano no debe tener como principal finalidad sancionar penalmente a los contribuyentes que han incumplido con sus obligaciones fiscales, pues de acuerdo al principio de *ultima ratio*, la sanción penal

---

<sup>244</sup> Jurisprudencia I.2o.P.J/13, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, septiembre de 2000, p. 629, con rubro “OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA. ACREDITAMIENTO DEL CUERPO DEL DELITO”.

debe ser la última opción. Debe mirarse a una política preventiva que incentive a los contribuyentes a pagar sus contribuciones mediante una actitud ejemplar del Estado en el correcto ejercicio del gasto público, pues no puede pretenderse que los ciudadanos paguen sus contribuciones cuando el gasto no se ve reflejado en beneficio de la sociedad.

En contrapartida, los contribuyentes que mediante artificios y mediante operaciones complejas logren evadir el pago de contribuciones deben ser sancionados severamente, inclusive penalmente, pues es reprochable que teniendo los recursos suficientes logren dejar de pagar sus impuestos mediante el empleo de asesores fiscales en perjuicio de la sociedad.

Es preocupante que mediante figuras como la discrepancia fiscal puedan presumirse ingresos con la consecuente obligación del pago de impuestos, lo que de una forma cuestionable puede incluso constituir no solo un delito de defraudación fiscal, sino además un delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Más allá de que pueda considerarse que los recursos provenientes de actividades ilícitas revelen la existencia de una capacidad contributiva para las personas que realizaron dichas actividades, existe un verdadero riesgo de que la información proveniente de las Instituciones Financieras, bien sea por reportar los depósitos en efectivo en términos de la Ley del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo, o bien, por avisar sobre las operaciones derivadas de actividades vulnerables en términos de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, se vuelvan en herramientas que faciliten la aplicación de sanciones penales por delitos de defraudación fiscal y operaciones con recursos de procedencia ilícita a ciudadanos que no necesariamente llevaron a cabo actividades ilegales, lo que además en virtud de la autonomía de los tipos penales que le prevén, las sanciones podrían resultar sumamente excesivas.

**CONCLUSIONES**

**CONCLUSIONES**

## CONCLUSIONES

1.-La discrepancia fiscal establecida en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entendida como la diferencia o desigualdad que resulta entre el contribuyente y la autoridad fiscal cuando se realizan erogaciones superiores a los ingresos declarados, es un método indiciario para la determinación de la obligación tributaria basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza. Es una presunción relativa, pues contiene un hecho base consistente en la realización de erogaciones superiores a los ingresos gravables declarados durante el ejercicio fiscal, y con ello, se extrae una consecuencia lógica, consistente en la existencia de ingresos ocultos por el contribuyente al momento de presentar su declaración del ejercicio fiscal.

2.-La política tributaria de México se ha caracterizado por ser eminentemente recaudatoria, soslayado otros objetivos que paralelamente se deben cumplir, pues si bien tiene como principales objetivos la captación de recursos, también debe mirar a la promoción del desarrollo económico y el abatimiento de altos índices de inflación, o incluso su erradicación.

Una política tributaria recaudatoria que no mire otros objetivos como el de respeto a los principios de justicia tributaria y los principios que limitan el *ius puniendi* no puede considerarse como constitucionalmente válida.

3.-Los principios materiales de justicia tributaria (proporcionalidad, equidad, reserva de ley y destino al gasto público) establecidos en el artículo 31 fracción, IV constitucional constituyen límites a la potestad tributaria del estado y son verdaderos derechos fundamentales, pues contienen las características propias de los derechos humanos; a saber son: a) Son derechos subjetivos; b) Son universales; y, c) Corresponden a todos los seres humanos en cuanto a personas, ciudadanos o personas con capacidad de actuar

Con la reforma constitucional de 6 de junio de 2011 en materia del Juicio de amparo se eliminó la fórmula otero y se intentó que las sentencias de amparo tuvieran efectos generales de conformidad con la Declaratoria General de Inconstitucionalidad que emita la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sin embargo, en forma inexplicable, se excluyó de ello a la materia fiscal, cuando los

principios materiales de justicia tributaria son verdaderos derechos fundamentales y deben ser protegidos de la manera más eficaz a través del juicio de amparo.

**4.-**En el derecho penal, existen límites a la potestad punitiva del estado que deben observarse en un Estado Social y Democrático de Derecho y que son igualmente aplicables en el ámbito penal tributario, pues debe tenerse presente que será la última vía para sancionar conductas de relevancia penal, cumpliendo siempre con el principio de legalidad, de culpabilidad y presunción de inocencia, proporcionalidad de las penas, de protección de bienes jurídicos, entre otros.

**5.-**La figura de discrepancia fiscal establecida en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe estudiarse en cuanto a los ámbitos de validez de la norma:

- a) **Ámbito personal:** Personas físicas que estén inscritas o no en el Registro Federal de Contribuyentes
- b) **Ámbito material:** Las erogaciones realizadas en un año de calendario, superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año.
- c) **Ámbito temporal:** La disposición legal en comento es una norma sustantiva y, en esa medida, no se podrán aplicar retroactivamente reformas que pueda sufrir el citado precepto, al momento en que se verificó el supuesto de hecho o jurídico previsto por la ley.

**6.-**El procedimiento establecido para la comprobación de la discrepancia fiscal es el previsto en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual es complementado con el ejercicio de facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al procedimiento, se establece lo siguiente:

- a) La autoridad deberá comprobar el monto de las erogaciones de un contribuyente.
- b) La autoridad deberá comparar las erogaciones con los ingresos declarados o, en su caso, considerar que presentó su declaración sin ingresos, a efecto de que resulte una discrepancia. Las erogaciones necesariamente deben ser superiores a los ingresos.

- c) La autoridad debe de dar a conocer al contribuyente el resultado de la comparación aludida.
- d) El contribuyente tiene un plazo de veinte días para:
  - Informar a la autoridad las razones que tuviera para inconformarse o,
  - Explicar el origen de la discrepancia fiscal, aportando las pruebas que estime conveniente.
- e) En el supuesto de que el interesado no se inconforme o bien no acredite el origen de la discrepancia, ésta se considerará ingreso del ejercicio, y se procederá a la liquidación correspondiente.

**7.-**La discrepancia fiscal no solo tiene efectos meramente fiscales, pues se encuentra contemplada como una de las formas equiparadas del delito defraudación fiscal en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

**8.-**La defraudación fiscal equiparada, prevista en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación contiene elementos objetivos (sujetos, conducta resultado, medios comisivos, bien jurídico), normativos (ingresos, declaración) y subjetivos (solo es de comisión dolosa).

El bien jurídico tutelado que protege el artículo 109 fracción I, tercera hipótesis (discrepancia fiscal) del Código Fiscal de la Federación, lo constituye la recaudación de los ingresos federales y el patrimonio de la Hacienda Pública.

**9.-**La defraudación fiscal del artículo 109 fracción I, tercera hipótesis (discrepancia fiscal) del Código Fiscal de la Federación, resulta ser contraria al principio de legalidad, porque se basa en una presunción legal, como lo es la presunción de ingresos derivada de las erogaciones realizadas por el contribuyente, cuando la conducta debiera ser cierta y no presunta, puesto que en un régimen democrático de derecho, en la configuración de tipos penales no ha lugar a presunciones, sino a conductas y resultados ciertos.

**10.-**El artículo 109, fracción I, tercera hipótesis del Código Fiscal de la Federación, vulnera el principio de presunción de inocencia, pues invierte la carga de la prueba en perjuicio del contribuyente, pues establece que será él quien deberá acreditar el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al

procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que pone de manifiesto que releva al órgano acusador de tener que acreditar dicha circunstancia.

**11.-**El artículo 109, fracción I, tercera hipótesis del Código Fiscal de la Federación, vulnera el derecho a la no autoincriminación del acusado, porque si la persona física tiene la obligación de comprobar el origen de la discrepancia, está sujeto a la obligación de declarar y así mismo aportar medios de prueba mismos que pueden ser perjudiciales, cuando conforme a la Constitución, no es posible obligarlo a declarar y mucho menos a comprobar el ilícito en su contra.

**12.-**En cuanto a los delitos fiscales, la política fiscal no debe tener como eje una finalidad meramente represiva, esto es, castigar mediante el establecimiento de penas a las personas que los cometen, sino más bien una política de prevención donde se busque que a través de una adecuada política fiscal, se incentive a los contribuyentes en el pago de contribuciones que pagarán voluntariamente las cantidades a su cargo, cuando tengan la certeza que sus contribuciones son destinadas al gasto público y en beneficio de la sociedad.

**13.-**Las penas aplicadas a los infractores de la norma penal debe servir de ejemplo a los demás para no caer en la misma situación, lo que se logrará no tanto en cuanto a la cuantía de la pena, sino más bien en su aplicación evitando la impunidad.

**14.-**Existe la preocupación que a través de la figura de discrepancia fiscal, no solo puedan presumirse ingresos con la consecuente obligación del pago de impuestos, lo que podrá no solo un delito de defraudación fiscal, sino además un delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

**15.-**Es cierto que los recursos provenientes de actividades ilícitas revelan la existencia de capacidad contributiva para las personas que realizaron dichas actividades, sin embargo es muy cuestionable que el Estado los someta a imposición, pues será tanto como participar de las ganancias de dichas actividades.

**16.-**Existe un verdadero riesgo de que la información proveniente de las Instituciones Financieras bien sea por reportar los depósitos en efectivo en

términos de la Ley del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo, o bien por avisar sobre las operaciones derivadas de actividades vulnerables en términos de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita se vuelvan en herramientas que faciliten la aplicación de sanciones penales por delitos de defraudación fiscal a ciudadanos que no necesariamente llevaron a cabo actividades ilegales, lo que además en virtud de la autonomía de los tipos penales que le prevén, las sanciones podrían resultar sumamente excesivas.

**BIBLIOGRAFÍA**

**BIBLIOGRAFÍA**

## BIBLIOGRAFÍA

1. BECCARIA, Cesare, *De los delitos y de las Penas*, tercera edición, Bogotá, Editorial Temis, 2005.
2. BLANCO CORDERO, Isidoro, *El delito de blanqueo de capitales*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 1997.
3. BURGOA LLANO, Ignacio, *Principios Constitucionales en materia de contribuciones*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982.
4. CALVO NICOLAU, Enrique, *Casos prácticos en la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos*, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, 1990-1991, Número 20.
5. CARBONELL, Mateu, Juan Carlos, *Derecho penal. Concepto y principios constitucionales*, tercera edición, Valencia, Editorial Tritan lo Blanch, 1999.
6. CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, sexta edición, México, Editorial Porrúa, 2006.
7. CÁRDENAS RIOSECO, Raúl F., *Enriquecimiento Ilícito*, México, Editorial Porrúa, 2001.
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, segunda edición, México, Editorial Harla Oxford University Press, 1997.
9. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Distrito Federal, México, Editorial Oxford, 2008.
10. DICCIONARIO LAROUSSE, "Ingreso",  
<http://www.larousse.com.mx/Home/Diccionarios/ingreso>
11. DÍAZ ARANDA, Enrique, *Derecho Penal. Parte General*, tercera edición, México, Editorial Porrúa, 2012.
12. DONNA, Edgardo Alberto, "Precisiones sobre el principio de legalidad", en Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p.18,  
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/7.pdf>
13. FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías, la ley del más débil*, quinta edición, España, Editorial Trotta, 2006.

14. FIGUEROA VELÁZQUEZ, Rogelio M., *El Delito de Lavado de Dinero en el Derecho Penal Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2001.
15. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Editorial Porrúa, 1977.
16. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Décimo segunda edición, México, Editorial Porrúa, 1968.
17. GARCÍA GIBSON, Ramón, *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2013.
18. GARCÍA GIBSON, Ramón, *Prevención de Lavado de Dinero y Financiamiento al Terrorismo*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2009.
19. GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, *Impuesto al activo, La exención a las empresas que componen el sistema financiero viola el principio de equidad tributaria*, Anuario Jurídico 1996, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1997.
20. GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1965, volumen I.
21. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Principios tributarios constitucionales*, México, Universidad de Salamanca España, 1989.
22. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, *Diccionario Jurídico*, Editorial Porrúa, México, 2004, Tomo II.
23. INSTITUTO TECNOLÓGICO DE MONTERREY, *Referencia Jurídica*, <http://www.cem.itesm.mx/derecho/referencia/diccionario/bodies/e.htm>
24. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, novena edición, México, Editorial Thomson, 2004.
25. LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Dofiscal Editores, 2003, t. II.
26. LUNA CASTRO, José Nieves, *La aplicación de las Penas en México*, México, Editorial Porrúa, 2010.

27. MÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario Parte General. Lecciones de cátedra*, cuarta edición, España, Editorial Lex Nova, 2003.
28. MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Defraudación Fiscal*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2008.
29. MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2012.
30. MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal Parte General*, Barcelona, octava edición, Editorial Argentina IB de F, 2009.
31. MORENO HERNÁNDEZ, Moisés, *El Estado de Derecho Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2010.
32. MORENO HERNÁNDEZ, Moisés, *Política Criminal y Reforma Penal*, México, Editorial *Ius Poenale*, 1999.
33. OSSORIO, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Vigésimo séptima edición, Buenos Aires, Argentina, 2000.
34. PÉREZ DE AYALA, José Luis *et al.*, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
35. PONCE RIVERA, Alejandro, *Nueva Responsabilidad fiscal penal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000.
36. RALUY POUDEVIDA, Antonio, *Diccionario Porrúa de la Lengua Española*, México, Editorial Porrúa, 2006.
37. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, <http://buscon.rae.es/drael/>
38. RODRÍGUEZ Y LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda edición, México, Editorial Harla, 1998.
39. ROQUE DÍAZ, José Rodrigo, *Delitos de cuello blanco*, México, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2011.
40. SANCINETTI A., Marcelo, *El delito de enriquecimiento ilícito de funcionario público*, Buenos Aires, Editorial Ad. Hoc, 1994.
41. SOLÓRZANODE LA BARREDA, Luis, *Punibilidad, Punición y Pena de los Sustitutivos Penales*, México, Editorial Porrúa, 2000, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/854/5.pdf>

42. SUTHERLAND, Edwin H., *El delito de cuello blanco*, Madrid, Editorial La piqueta, 1999.
43. TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, *Teoría y Práctica de los delitos fiscales*, México, Editorial Porrúa, 2000.
44. URBINA N., Arturo, *Los Delitos Fiscales en México, El cuerpo de los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo*, México, Tomo 2.
45. VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo, *Principios tributarios constitucionales*, México, Editorial Universidad de Salamanca España, 1989.
46. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Oxford, 2011.
47. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y Ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.

## **LEGISLACIÓN**

1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2012.

## **HEMEROGRAFÍA**

1. MICHEL HIGUERA, Ambrosio, “El Fisco ante los delitos de cuello blanco”, *Revista ITER CRIMINIS*, número 1, Cuarta época, Instituto Nacional de Ciencias Penales.
2. REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, Quinta Época.
3. RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Derechos Humanos de los Contribuyentes”, *Revista Puntos Finos*, México, Dofiscal, junio 2012, número 203.
4. RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Derechos Humanos de los Contribuyentes, Segunda Parte”, *Revista Puntos Finos*, México, Dofiscal, julio 2012, número 204.

5. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Quinta Época, t. I.
6. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Novena Época, t. XII.
7. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Novena Época, t. XVII.
8. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Novena Época, t. XVIII.
9. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Novena Época, t. XXII.
10. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Novena Época, t. XXV.
11. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Novena Época, t. XXVIII.
12. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Novena Época, t. XXXIV.
13. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Décima Época, t. I.
14. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Décima Época, t. II.
15. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, Décima Época, t. XXXIV.

## **INTERNET**

1. [www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274](http://www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274)
2. [http://www.prodecon.gob.mx/conferencias\\_prensa/2013/28-06-13/documentos/discurso\\_ministro.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/conferencias_prensa/2013/28-06-13/documentos/discurso_ministro.pdf)
3. [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/leal\\_g\\_jg/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/capitulo2.pdf)

4. <http://derecho-normas-jurisprudencias.blogspot.mx/2015/08/que-es-principio-de-legalidad-penal.html>
5. [http://189.203.26.193/Biblioteca/Derecho\\_Fiscal/Pdf/Unidad\\_13.pdf](http://189.203.26.193/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Pdf/Unidad_13.pdf)
6. [www.emba.com.bo/index.php?option=com\\_content&view=article&id=117%3Aaplicacion-de-la-ley-sustantiva-y-adjetiva-en-cuanto-al-tiempo&Itemid=114&lang=es](http://www.emba.com.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=117%3Aaplicacion-de-la-ley-sustantiva-y-adjetiva-en-cuanto-al-tiempo&Itemid=114&lang=es)
7. <http://www.mexicolegal.biz>
8. <http://www.oas.org/en/default.asp>
9. <http://www.eluniversal.com.mx/columnas/66645.html>
10. <http://derecho.org/juancandelario/Exac/opin/nonolet.htm>