



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

“Prescripción de la acción penal en los delitos fiscales”

Tesis que, para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal,

Sustenta el

Lic. Adrián Valdés Quirós.

Director de la Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I. ACCIÓN PENAL Y SU PRESCRIPCIÓN	6
1.1 Acción Penal.....	6
1.2 Formas de extinción de la acción penal	9
1.3 Prescripción de la acción penal	9
1.3.1 Justificación.....	10
1.3.2 Concepto.....	12
1.3.3 Finalidad.....	15
1.3.4 Reglas generales que rigen la prescripción de la acción en materia penal	15
1.3.5 Prescripción de la acción en delitos fiscales.	19
1.3.6 Plazos de prescripción de la acción penal en Derecho Comparado.	19
CAPÍTULO II. REGULACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN EN LOS DELITOS FISCALES, ANTES DE LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 12 DE DICIEMBRE DE 2011.	28
2.1 Plazos: su cuantificación y razonabilidad.	28
2.1.1 Contradicción de Tesis PS 32/2006	29
2.2 Momento en que la autoridad fiscal adquiere conocimiento del delito y del delincuente.	31
2.2.1 Contradicción de Tesis 361/2013.....	37
2.3 Aplicación de las reglas generales del Código Penal Federal, en concordancia con el principio de especialidad de la ley penal.	41
2.3.1 Contradicción de Tesis 187/2010.....	44
CAPÍTULO III. ANÁLISIS CRÍTICO A LA REFORMA DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 12 DE DICIEMBRE DE 2011.	62
3.1 Proceso Legislativo	62
3.2 Aspectos destacables de la reforma y aquellos que deben ponderarse en una subsecuente modificación.	70
CONCLUSIONES	78
BIBLIOGRAFÍA.....	86

INTRODUCCIÓN

Uno de los controles fundamentales que garantiza límites a la acción penal que detenta monopólicamente el Ministerio Público, es la posibilidad de que la misma prescriba legalmente.

Si bien la prescripción de la acción penal, nace a partir de los mismos principios que en las demás materias jurídico-procesales, como es sancionar la inactividad del sujeto procesal activo y reconocer que el pasivo no puede ser obligado perpetuo, lo cierto es que en la rama criminal adquiere una importancia adicional, que consiste en restringir al Estado en su despliegue mayor de fuerza legal contra el gobernado, esto es, el juicio y la sanción penal.

El propósito del presente estudio, es analizar la regulación especial de la prescripción penal que rige para los delitos fiscales, de una manera crítica, práctica y propositiva.

Se llevará a cabo un conciso estudio de las generalidades de la acción penal y sus formas de extinción, para adentrarnos a la naturaleza jurídica de la prescripción de la pretensión punitiva, de cuyos fines se deducirá su trascendencia jurídica.

En el ámbito federal, el Derecho Penal es normado por el libro primero del Código Penal Federal, que establece reglas generales atinentes a todos los injustos de interés para la Federación, que en la doctrina se conoce como la Teoría General del Delito, así como de las Penas y Medidas de Seguridad.

Ahora bien, uno de los principios fundamentales en la materia criminal es el de Especialización de la ley, que consiste en que la norma especial prevalecerá sobre la general, cuando exista identidad en la materia de regulación en ambas disposiciones.

En el caso de los delitos fiscales, si bien el Código Fiscal de la Federación constituye una ley marco o general para los efectos de la materia tributaria, lo cierto es que con relación al ámbito penal, resulta ser una ley especial pues existe regulación específica, tanto para establecer

tipos penales que se deriven de la relación jurídico-tributaria y sus sanciones correspondientes, como para prever las reglas concretas que se aplican sólo a esta clase de delitos, de manera preferente a la parte general del Código Punitivo Federal.

Así las cosas, el Capítulo II del Título CUARTO del Código Fiscal de la Federación, prevé el catálogo de delitos fiscales, acompañado de una serie de reglas específicas para su aplicación, todas de un contenido esencialmente punitivo, tales como: los requisitos de procedibilidad, autoría y participación, perdón del ofendido, concurso de delitos, prescripción de la acción penal, conmutación de sanciones, entre otros.

La prescripción de la acción penal de los delitos fiscales, como tema central del presente estudio, se contempla de forma especial en el artículo 100 del Código Tributario. Sin embargo, como se verá adelante, su redacción e incluso al tenor de las últimas reformas, resulta insuficiente para normar todo el espectro jurídico de dicho tópico.

Se estudiará la regulación de la prescripción de la acción en los delitos fiscales, antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, considerando que el citado precepto legal, sólo contemplaba una especie de prescripción que es la llamada caducidad de la querrela, dejando fuera la prescripción de la acción penal (propriadamente dicha), caducidad de la instancia (iniciado el juicio) y la prescripción de las penas y medidas de seguridad; resultando imprescindible la regulación de todos los aspectos de la figura a estudio que se complementan integralmente.

Asimismo, se revisarán las reglas de interrupción o duplicidad del plazo de prescripción previstas en el Código Penal Federal, necesarias para dar seguridad a la continuidad del enjuiciamiento penal.

Lo anterior, permitirá conocer si la aplicación aislada del artículo 100 del Código Tributario Federal, sin armonizarse debidamente con las demás reglas de prescripción de la pretensión punitiva, que ciertamente prevé de forma amplia el Código Penal Federal, genera problemas para la persecución de los tipos penales previstos en la ley penal-fiscal, que derivarían en

potencial impunidad pues se estaría dando un trato preferencial a los autores de este tipo de conductas penalmente relevantes.

Cuestión que se pone en evidencia con la interpretación de la Primera Sala de nuestra Corte Federal sobre este punto, al resolver la Contradicción de Tesis 187/2010, en la que fue determinante al señalar en tratándose de delitos perseguibles por querrela previstos en el Código Fiscal de la Federación, no son aplicables las reglas de prescripción contenidas en la parte general del Código Punitivo.

Ante tal situación, exploraremos posibles alternativas de solución, que integran una propuesta de reforma legal que permita una regulación integral de la figura de prescripción en delitos fiscales, para cuyo efecto se analizará dicha institución jurídica en su redacción previa a la reforma del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2012, sus interpretaciones por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de los criterios emitidos en las Contradicciones de Tesis 32/2006, 187/2010 y 361/2013, respectivamente, así como las modificaciones que sufrió con motivo de la citada reforma, estudiando si con la misma se resolvieron todos los inconvenientes en cuanto a su aplicación, a efecto de estar en posibilidad de proponer incluso nuevas reflexiones sobre el tema que permitan dar mayor seguridad en su regulación.

En relación dicha reforma se cuestionará la conveniencia de haber eliminado aspectos relevantes que regulan la prescripción de los delitos que se persiguen por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como resulta ser el momento en que empieza a computarse el plazo para la formulación de la querrela, esto es, a partir de cuándo la aludida Dependencia tiene conocimiento del delito y del delincuente. Considerando que, sobre este punto la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió con posterioridad la Contradicción de Tesis 361/2013, favoreciendo los intereses de parte querellante.

Lo anterior, con el fin de aproximarnos al objetivo del presente estudio consistente en encontrar una solución práctica y constructiva a la problemática que presenta el tema, para la reflexión jurídica.

CAPÍTULO I. ACCIÓN PENAL Y SU PRESCRIPCIÓN

1.1 Acción Penal

Para el ámbito jurídico-procesal en general, la acción “es el derecho, la potestad, la facultad o actividad, mediante la cual un sujeto de derecho provoca la función jurisdiccional.”¹

De un modo más amplio, Francesco Carnelutti, señala que la ciencia procesalista usa la palabra “acción” para significar un poder y más precisamente un derecho subjetivo, incluso un complejo, o mejor todavía, un sistema de derechos subjetivos, complementarios a la jurisdicción: derechos subjetivos a la parte para garantizar, mediante su colaboración, el mejor ejercicio de la jurisdicción.²

Aunque ambas concepciones de acción se distinguen en cuanto a que en la primera se reserva exclusivamente al accionante o actor, guardan semejanza respecto de que en ambos casos coinciden en instar al ente jurisdiccional, a efecto de obtener la tutela de sus derechos, lo cual puede resultar favorable o no.

De tal suerte, la acción como derecho público subjetivo, no necesariamente va de la mano con el derecho sustantivo que se pretende alcanzar con la resolución favorable; lo que le da un valor mayor al derecho de acción, pues el Estado tutela ante todo la posibilidad de las partes de acudir a los tribunales, por el sólo hecho de estimar que su esfera jurídica ha sido vulnerada.

También se ha determinado que acción es la “potestad recibida del ordenamiento jurídico por los particulares o titulares de un derecho, para promover la actividad jurisdiccional, encaminada a la actuación de la ley, en que consiste el fin del proceso.”³

¹ Cipriano GÓMEZ LARA, *Teoría General del Proceso*, Editorial Oxford, México, D.F, 2000, IX Edición, 85.

² Francesco CARNELUTTI, *Derecho Procesal Penal*, Editorial Oxford, México D.F, 2003, II, 40.

³ Leonardo PRIETO-CASTRO, *Cuestiones de Derecho Procesal*, Editorial Porrúa, México, 198, 50.

Se ha señalado, además, que “acción es la posibilidad virtual de recurrir al órgano jurisdiccional pertinente con el objetivo inmediato de ejercer una pretensión tendiente a resguardar el derecho que se invoca como violado, a través de la aplicación de la norma contenida en el derecho de fondo para que, en lo posible, restablezca las cosas al estado anterior de la ilicitud cometida o, en su defecto otorgue la consecuente equivalencia.”⁴

Asimismo que “acción es el derecho público subjetivo de solicitar la prestación del servicio público jurisdiccional que culmina con la *dicción del derecho* al dirimirse por los tribunales una controversia.”⁵

En cuanto a la acción penal podemos decir que “es la que ejercita el Ministerio Público ante el juez competente para que se inicie el proceso penal y se resuelva sobre la responsabilidad del inculpado, y en su caso se aplique la pena o la medida de seguridad que corresponda.”⁶

De tal suerte, es la “facultad en abstracto del Estado de perseguir los delitos; el derecho en concreto de persecución que surge cuando se ha cometido un delito.”⁷

También se define como el “Poder jurídico de excitar y promover la decisión del órgano jurisdiccional sobre una determinada relación de derecho penal.”⁸

Asimismo es el “Poder jurídico que compete al Ministerio Público de actualizar las condiciones para obtener del juez la decisión sobre la pretensión punitiva del Estado, derivada de un hecho que la ley prevé como delito.”⁹

Por otro lado, “al Ministerio Público corresponde exclusivamente la persecución de los delitos, de tal manera que sin pedimento suyo, no puede el juez de la causa proceder de oficio, sin

⁴ Alberto David GRANARA, *Derecho Procesal Penal*, Editorial Nova Tesis, Argentina, 2003, 90.

⁵ Ignacio BURGOA ORIHUELA, *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*, Editorial Porrúa, México, 2000, 12.

⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS UNAM, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Editorial Porrúa, México, 2002, 64.

⁷ Manuel RIVERA SILVA, *El Procedimiento Penal*, Editorial Porrúa, México, 1997, 44.

⁸ Eugenio FLORIAN, *Elementos de Derecho Procesal Penal*, Editorial Bosch, Barcelona, 1934, 172.

⁹ Vincenzo MANZINI, *Tratado de Derecho Procesal Penal*, Editorial Ejea, Buenos Aires, 1971, IV, 143.

que baste, para considerar, que se le ha dado intervención, el que se le haya notificado los trámites en la causa.”¹⁰

En este sentido, la acción penal tiene fines muy particulares, que son la declaración por parte del órgano jurisdiccional, de la responsabilidad penal del indiciado, en la comisión de una conducta reprochable penalmente, así como la imposición de la sanción correspondiente.

En un segundo plano, persigue los fines mismos de la pena, que son la prevención especial, reparación del daño a la víctima del delito y la reinserción del delincuente al entorno social.

Otra de las características fundamentales de la acción penal es la atribución conferida de forma exclusiva al Ministerio Público para su ejercicio, quien una vez recibida la denuncia o querrela respectiva debe integrar una investigación y hacer la clasificación previa de los hechos, para la judicialización del procedimiento.

Así, “el Ministerio Público tiene como capacidad única e indivisible el ejercicio de la acción penal, pues es el órgano constitucionalmente facultado para ello.”¹¹

Podemos entonces concluir siguiendo a dos tratadistas, a saber: Fix Zamudio y Ovalle Favella, en que la “función más importante del Ministerio Público en el campo del proceso penal, es que interviene en la relación para proponer la pretensión punitiva derivada del delito, a nombre y por cuenta del Estado, es decir, es quien promueve y ejerce la acción penal.”¹²

Lo anterior, constituye una garantía fundamental de todo gobernado, a fin de evitar que un proceso judicial de índole criminal se instaure de forma indiscriminada con la simple denuncia o querrela formulada por cualquier otro ciudadano, considerando las graves implicaciones que conlleva en la persona del reo, la sujeción a un juicio penal.

¹⁰Marco Antonio DIAZ DE LEON, *Diccionario de Derecho Procesal Penal*, Editorial Porrúa, México, 2004, I, 51.

¹¹ VARIOS, *El Ministerio Público en el Distrito Federal*, Conferencias, México, 1997, 69

¹² Héctor FIX ZAMUDIO, José OVALLE FAVELA, *Derecho procesal*, UNAM, México, 1991, 64

1.2 Formas de extinción de la acción penal

El Título Quinto de nuestro Código Penal Federal señala como formas de Extinción de la Responsabilidad Penal las siguientes:

- Muerte del imputado o sentenciado.
- Amnistía.
- Perdón del ofendido o legitimado para otorgarlo.
- Reconocimiento de inocencia e indulto.
- Rehabilitación.
- Prescripción.
- Cumplimiento de la pena o medida de seguridad.
- Supresión del tipo penal.
- Existencia de una sentencia anterior dictada en proceso seguido por los mismos hechos.
- Extinción de las medidas de tratamiento de inimputables.

1.3 Prescripción de la acción penal

A través de la prescripción de la acción penal, se limita el ejercicio de poder punitivo del Estado por el sólo transcurso del tiempo señalado en la ley. Por lo que la prescripción constituye una causa de extinción de la pretensión punitiva; siendo esta, la facultad del Estado para investigar, y perseguir los delitos, procesar y sentenciar a los delincuentes, así como ejecutar las penas impuestas.

Dicho lo cual, entendemos que la institución de la prescripción es a la vez un derecho y una autolimitación del poder de sancionar y por ende una causa de extinción de la responsabilidad penal.

La extinción de la responsabilidad penal no necesariamente implica la extinción o desaparición de la conducta delictiva, lo que se extingue por prescripción es la pretensión penal, es decir, el poder de perseguir ante los tribunales de justicia el castigo de los responsables de un delito.

1.3.1 Justificación.

En la doctrina encontramos diversas teorías que justifican la existencia de la prescripción de la acción penal, entre las que se encuentran las siguientes.

- **Seguridad jurídica.**

Por razón de la seguridad jurídica que los gobernados deben tener frente al poder del Estado, la prescripción, sea de la acción o de la sanción, está plenamente justificada en los sistemas legales.

De tal suerte, hay leyes generales que regulan el fenómeno de la prescripción, como es el caso de nuestra legislación penal, en realidad esas reglas están creando, además de una limitación al poder del Estado, una esfera de derechos a favor de los individuos, que tendrán, siempre, un derecho individual oponible al derecho general del Estado a perseguir los delitos y a los delincuentes.¹³

- **Derecho al olvido**

Para esta postura, la prescripción (ya sea tanto de la acción, como de la pena) encuentra fundamento en el decurso de un plazo determinado después del cual la sociedad olvida y considera inútil la prosecución del delito o la ejecución de la pena perdiendo por ello, la sociedad misma, el derecho a ejercitar acciones tendientes a uno u otro fin.¹⁴

Sobre este tema vale la pena hacer el comparativo de lo que se ha denominado “Derecho al Olvido.” En diversas figuras jurídicas tales como Instituciones de Información crediticia o bien en lo que se refiere a la información personal que circula en internet, que en estudios de Derecho comparado se ha analizado de forma muy destacada, de la siguiente manera: “En teoría, el derecho a ser olvidado apunta un problema urgente en la era digital: es muy difícil escapar de tu pasado en el internet ahora que cada foto, actualización de estado y tweet vive por siempre en la nube. Pero los europeos y americanos tienen posturas diametralmente opuestas al problema. En europa, las raíces intelectuales del Derecho a ser olvidado

¹³ Sergio VELA TREVIÑO, *La Prescripción en Materia Penal*, Editorial Trillas, México, 2004, 51.

¹⁴ Mariano R. LA ROSA, *La Prescripción en el Derecho Penal*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2008, 72.

encuentran su origen en la Ley francesa que reconoce “*le droit à l’oubli-o*”, es decir, el derecho al olvido, un Derecho que permite a un criminal convicto que ha purgado su condena y ha sido rehabilitado, oponerse a la publicación de los hechos que propiciaron su condena. En contraste, en América, la publicación de los antecedentes penales de cualquier gobernado está protegida por la Primera Enmienda, llevando por ejemplo a Wikipedia, a negarse a remover de su sitio web el nombre de dos hombres alemanes culpables de homicidio en la persona de un famoso actor estadounidense. La Comisión Europea define al Derecho al Olvido como una serie de reglas mediante las cuales permitirán a los usuarios de Internet demandar que los archivos con información relativa a ellos sea completamente eliminada, estas reglas buscan encargarse de obligar a las empresas a que indiquen a los usuarios respecto del periodo de tiempo dentro del cual exista invasión de sus datos”¹⁵

- **Desinterés de la persecución.**

El instituto en comentario no sólo reconoce el trascurso del tiempo como fundamento que hace inútil la pena, sino también una inactividad, un cierto desinterés del Estado de la persecución del delito, sino que puede computarse en contra del autor, razón también que explica que los plazos de prescripción de la acción penal sean inferiores a los de la prescripción de la pena. El origen de esta teoría se encuentra en el derecho romano que tendía a evitar la prolongación de los procesos, a cuyo efecto el juez fijaba un término al acusador dentro del cual debía terminar el proceso, pasado el cual la acción se extinguía.¹⁶

- **Desgaste probatorio.**

Esta postura se asienta en la idea de que la acción del tiempo desgasta las pruebas¹⁷ por ejemplo:

- Destrucción.
- Objetos perecederos.

¹⁵ Jeffrey ROSEN, *RIGHT TO BE FORGOTTEN* “El Derecho a ser olvidado”, <https://review.law.stanford.edu/wp-content/uploads/sites/3/2012/02/64-SLRO-88.pdf>.

¹⁶ *IBID*, R. LA ROSA, Op. Cit, 81.

¹⁷ *IBID*, 82.

- Pérdida de memoria por parte de los testigos.
- **Limitación del poder penal.**

La prescripción encuentra fundamento en la pérdida –luego de transcurrido un lapso considerable- por parte del Estado de la facultad de ejercitar en un caso concreto el *ius puniendi*; ello responde a una necesidad político-criminal de controlar dicha potestad a partir de su ejercicio temporal y razonable y a favor de la seguridad jurídica de los ciudadanos.¹⁸

- **Duración razonable del proceso.**

Otra opinión reconoce el fundamento de la prescripción en el potencial peligro para la dignidad de las personas que el poder penal implica al prolongar indebidamente la duración de los procesos penales.¹⁹

- **No consecución de los fines de la pena.**

Se considera que los fines de la pena, como la rehabilitación del delincuente, se dejan de cumplir si transcurrido un lapso considerable de tiempo se persigue un delito cometido mucho antes, pues se difumina la concepción del autor sobre su responsabilidad y enderezamiento de su comportamiento social.

1.3.2 Concepto

Una vez analizadas las distintas justificaciones que permiten comprender la razón de la figura en estudio, nos aproximamos a conformar un concepto de dicha institución jurídica, a partir de los siguientes elementos:

¹⁸ *IDEM*, 85.

¹⁹ *IDEM*, 99.

En el Diccionario Jurídico²⁰ encontramos las siguientes acepciones de la palabra prescripción:

(Del lat. *praescriptio*, *-ōnis*).

1. f. Acción y efecto de prescribir.

2. f. Medio de adquirir un derecho o liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo.

* **adquisitiva.**

3. f. Derecho en virtud del cual el poseedor de una cosa, mueble o inmueble, como consecuencia de haber ejercido la posesión de la misma en forma continua y por un lapso equivalente al exigido por la norma, adquiere su propiedad.

* **extintiva o liberatoria.**

4. f. La producida ante la inacción o silencio del acreedor prolongados durante el tiempo establecido por las normas legales, teniendo la misma por efecto, la exoneración del deudor de toda obligación.

De la definición anterior, podemos concluir que jurídicamente por el sólo transcurso del tiempo se pueden adquirir o perder derechos y obligaciones; en este sentido, se estará hablando de prescripción positiva si se adquieren derechos, y de prescripción negativa en caso de pérdida.

Ahora bien, en cuanto al concepto de prescripción en materia penal encontramos los siguientes conceptos.

Diccionario jurídico Omeba: “La prescripción de la acción, es aquella que por imperio de la ley, transcurrido un lapso determinado, variable según sea la índole y la extensión de la pena establecida, aniquila la posibilidad por parte del órgano jurisdiccional de perseguir al sujeto autor de un delito.”²¹

²⁰ María Laura VALLETTA, Diccionario Jurídico, Valletta Ediciones, Buenos Aires, 2004,555.

²¹ OMEBA, Enciclopedia Jurídica, México, 2007.

Sergio Vela Treviño. “La prescripción es la autolimitación que el estado se impone para perseguir los hechos con apariencia de delito, o ejecutar las sanciones impuestas a los delincuentes, por razón del tiempo transcurrido”²².

Mariano R. La Rosa en su libro *La Prescripción en el Derecho Penal* define a la Prescripción como “una excepción perentoria que, como tal, al declararse pone fin al proceso e impide su persecución.”²³

Añade que su efecto es el de extinguir la pretensión punitiva, una vez transcurridos los plazos previstos a tal efecto, por lo cual, producido el hecho, se despliega la acción penal - considerada como el derecho estatal de perseguir- y al mismo tiempo comienza a computarse el plazo de prescripción, que se consume cuando ha transcurrido un lapso determinado a partir del momento inicial.

Eugenio Cuello Calón, al respecto señaló que: “La prescripción en materia penal consiste en la extinción de la responsabilidad penal mediante el transcurso de un periodo de tiempo, en determinadas condiciones, sin que el delito sea perseguido o sin ser la pena ejecutada”²⁴.

Castellanos señala a la prescripción como “un medio extintivo, tanto de la pena cuanto de la acción penal que opera con el solo transcurso del tiempo.”

Señala además que el transcurso del tiempo tiene fundamentales consecuencias en el ordenamiento jurídico; mediante el cual pueden adquirirse o perderse derechos. En el ámbito penal, su influencia radica en la conveniencia política de mantener la persecución contra el autor de un delito a través de un lapso cuya duración determinan las leyes minuciosamente.

²² IBID. VELA TREVIÑO, 67.

²³ IBID. R. LA ROSA, 23.

²⁴ Eugenio, CUELLO CALON, *Derecho Procesal Penal*, Editorial Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1981, I, 789.

Con la prescripción, el Estado circunscribe su poder de castigar a límites temporales, excedidos los cuales, considera inoperante mantener la situación creada por la violación legal incurrida por el agente.²⁵

Juan Manuel González Raya establece que “la prescripción en materia penal extingue la acción penal en relación con todo tipo de delitos, graves o no graves, perseguibles de oficio, o por querrela necesaria, sancionados con pena privativa de libertad, alternativa o diferente a la prisión, y este medio extintivo de la acción se estima de orden público, por lo que opera oficiosamente aunque no se alegue por el inculpado”.²⁶

Se puede concluir que desde el punto de vista material la prescripción es la derogación del poder penal del Estado por el transcurso del tiempo.

1.3.3 Finalidad.

Así pues, nos encontramos con una institución de suma importancia, cuya finalidad supone una autolimitación o renuncia del Estado por el transcurso del tiempo al “ius puniendi” y que pone de contraste el derecho del presunto inculpado a que no se dilate indebidamente o peor aún se perpetúe la situación que implica la virtual amenaza de una sanción penal.

1.3.4 Reglas generales que rigen la prescripción de la acción en materia penal

Establecidas en nuestra legislación penal, la primera y más importante es que, la prescripción es personal y opera con el solo transcurso del tiempo.

El artículo 102 del Código Penal Federal señala el momento a partir del cual empieza a correr el término de prescripción, que a la letra dice:

“Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considerará el delito con sus modalidades, y se contarán:

²⁵ Cfr. Fernando CASTELLANOS, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México, 1977, 324-325.

²⁶ Juan Manuel GONZALEZ RAYA, *Lineamientos Fundamentales de Derecho Procesal Penal*, Editorial Ecce Homo, México, 2009, 48.

I.- A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;

II.- A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;

III.- Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y

IV.- Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.”

A. Plazos para la prescripción del Código Penal Federal.

- La acción penal prescribe en un año, si el delito sólo mereciere multa.
- La acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala la ley para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de tres años.
- La acción penal prescribirá en dos años, si el delito sólo mereciere destitución, suspensión, privación de derecho o inhabilitación, salvo lo previsto en otras normas.
- Cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo puede perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delincuente, y en tres, fuera de esta circunstancia.

B. Figuras que prolongan el término de prescripción de la acción penal.

Si como se dijo, la prescripción de la acción penal es el límite que la ley impone al poder gubernamental de perseguir los delitos y que opera por la inactividad en un determinado periodo de tiempo; en consecuencia, dicha figura debe paralizarse, si fuera el caso que no acontezca esa inactividad por parte del Ministerio Público o si aparece alguna imposibilidad para proseguir con la investigación.

A efecto de asegurar que no se extinga la pretensión punitiva, por causas ajenas a la inactividad provocada desde el ente investigador, la ley penal consagra dos protecciones primordiales, a saber:

a) Duplicidad en el término

El párrafo segundo del artículo 101 del Código Punitivo Federal señala que los plazos para la prescripción se duplicarán respecto de quienes se encuentren fuera del territorio nacional, si por esta circunstancia no es posible integrar una averiguación previa, concluir un proceso o ejecutar una sanción.

b) Interrupción.

El artículo 110 del ordenamiento en cuestión, determina los casos en que la prescripción de la acción se interrumpirá, que se pueden sistematizar en dos supuestos:

*Por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y de los delincuentes, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada.

*Por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente, por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional, y por el requerimiento de entrega del inculcado que formalmente haga el Ministerio Público de una entidad federativa al de otra donde aquél se refugie, se localice o se encuentre detenido por el mismo o por otro delito.

Sin embargo, la interrupción no puede prolongarse de forma indefinida, pues el último párrafo del precepto que se analiza, prevé que la misma, sólo podrá ampliar hasta una mitad los plazos señalados en los artículos 105, 106 y 107 de este Código.

C. Reglas para los delitos que sólo pueden perseguirse por querrela o acto equivalente.

En términos del artículo 107 del Código Penal Federal vigente, cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo puede perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delincuente, y en tres, fuera de esta circunstancia.

El segundo párrafo del precepto citado, señala que una vez llenado el requisito de procedibilidad dentro del plazo antes mencionado, la prescripción seguirá corriendo según las reglas para los delitos perseguibles de oficio.

Ahora bien, antes de la reforma de 10 de enero de 1994, el artículo 107 del Código Penal Federal, preveía como requisito para que surtiera su segundo párrafo, que ya se hubiese deducido la acción ante los tribunales, esto es que el Ministerio Público ejercitara previamente la acción penal.²⁷

Se estima de una gran trascendencia la reforma referida, pues en su esquema actual dicha disposición constituye una verdadera herramienta que permite salvaguardar el proceso, cuando las cosas se mantengan en un estado de actividad normal. Esto es, que mientras el ofendido haya presentado su querrela en tiempo, el Ministerio Público podrá llevar a cabo las actuaciones inherentes a la investigación del evento delictivo con toda diligencia y oportunidad, sin temor a que sea prescrita la acción, pues de acuerdo con las reglas de prescripción en los delitos perseguibles de oficio, la misma se interrumpe por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y de los delincuentes.

²⁷ EXPOSICIÓN DE MOTIVOS REFORMA ARTÍCULO 107 CPF 10 DE ENERO DE 1994

II.6.10. En la reforma propuesta de los artículos 107 y 111 se presenta una nueva regla que evitará confusiones en cuanto a la prescripción de la acción penal, cuando ya se haya presentado la querrela o satisfecho cualquier requisito equivalente a ésta; y en los artículos 110 y 111 se introducen nuevas reglas sobre interrupción de la acción por motivo de las solicitudes de investigación de delitos o de los probables responsables, o de la entrega de éstos, que el Ministerio Público de una entidad federativa pueda dirigir al de otra u otras, apoyándose en convenios de colaboración que ahora permite el párrafo primero del artículo 119 constitucional.

DICTAMEN

c) En materia de prescripción, resultan acertados los cambios que se sugieren para los artículos 107, 110, 111 y 115 del Código Penal, por la mayor precisión que encierran y por la utilidad práctica que tienen las nuevas reglas sobre interpretación de la prescripción, tanto de la acción penal como de la pena privativa de libertad y de reparación del daño.
<http://www2.scjn.gob.mx/leyes/Default.htm>

Como el lector podrá observar en capítulos subsecuentes, las definiciones de la Corte Federal sobre la prescripción de la acción penal en delitos fiscales, desafortunadamente dificultan que se pueda brindar esta protección al procedimiento.

1.3.5 Prescripción de la acción en delitos fiscales.

Previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, la regulación especial del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación señalaba que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delinciente; y si no tiene conocimiento en cinco años, que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.²⁸

A partir de dicha reforma se estableció en el primer párrafo de dicho precepto que el derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

Sobre la interpretación, aplicación y demás particularidades de dicho precepto penal fiscal que constituye el objeto total del presente estudio, nos abocaremos en los siguientes capítulos.

1.3.6 Plazos de prescripción de la acción penal en Derecho Comparado.

A continuación, se presenta la regulación de la prescripción de la acción penal en diversos países, a fin de permita realizar un comparativo respecto de la legislación nacional:

²⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Practiagenda Tributaria, correlacionada artículo por artículo, Tax Editores, 2011, 993. (Redacción previa a la reforma del 11 de diciembre de 2012)

ESPAÑA

El Código Penal y Legislación Complementaria ²⁹, establece su artículo 131, las siguientes reglas:

- 1. Los delitos prescriben: A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años. A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años. A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez. A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año.*
- 2. Cuando la pena señalada por la ley fuere compuesta, se estará, para la aplicación de las reglas comprendidas en este artículo, a la que exija mayor tiempo para la prescripción.*
- 3. Los delitos de lesa humanidad y de genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, salvo los castigados en el artículo 614, no prescribirán en ningún caso. Tampoco prescribirán los delitos de terrorismo, si hubieren causado la muerte de una persona.*
- 4. En los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave.*

ARGENTINA

El Código Penal de la Nación Argentina³⁰ señala en su artículo artículo 62 que la acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:

- 1º. A los quince años, cuando se tratare de delitos cuya pena fuere la de reclusión o prisión perpetua;*

²⁹ [file:///C:/Users/ost12871/Downloads/BOE-038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ost12871/Downloads/BOE-038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria%20(1).pdf)

³⁰ <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16546/texact.htm#11>

2º. Después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con reclusión o prisión, no pudiendo, en ningún caso, el término de la prescripción exceder de doce años ni bajar de dos años;

3º. A los cinco años, cuando se tratare de un hecho reprimido únicamente con inhabilitación perpetua;

4º. Al año, cuando se tratare de un hecho reprimido únicamente con inhabilitación temporal;

5º. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa.

Además, el artículo 63 del citado ordenamiento prevé que la prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse.

PERÚ

El Código Penal del Perú³¹ señala en su artículo 80 que la acción penal prescribe en un tiempo igual al máximo de la pena fijada por la ley para el delito, si es privativa de libertad.

En caso de concurso real de delitos, las acciones prescriben separadamente en el plazo señalado para cada uno.

En caso de concurso ideal de delitos, las acciones prescriben cuando haya transcurrido un plazo igual al máximo correspondiente al delito más grave.

La prescripción no será mayor a veinte años. Tratándose de delitos sancionados con pena de cadena perpetua se extingue la acción penal a los treinta años.

En los delitos que merezcan otras penas, la acción prescribe a los dos años.

³¹ http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/CODIGOPENAL.pdf

En casos de delitos cometidos por funcionarios y servidores públicos contra el patrimonio del Estado o de organismos sostenidos por este, o cometidos como integrante de organizaciones criminales, el plazo de prescripción se duplica.

COLOMBIA

El Código Penal Colombiano³² prevé en su artículo 83 que la acción penal prescribirá en un tiempo igual al máximo de la pena fijada en la ley, si fuere privativa de la libertad, pero en ningún caso será inferior a cinco (5) años, ni excederá de veinte (20), salvo lo dispuesto en el inciso siguiente de este artículo.

El término de prescripción para las conductas punibles de genocidio, desaparición forzada, tortura y desplazamiento forzado, será de treinta (30) años.

En las conductas punibles que tengan señalada pena no privativa de la libertad, la acción penal prescribirá en cinco (5) años.

Para este efecto se tendrán en cuenta las causales sustanciales modificadoras de la punibilidad.

Al servidor público que en ejercicio de sus funciones, de su cargo o con ocasión de ellos realice una conducta punible o participe en ella, el término de prescripción se aumentará en una tercera parte.

También se aumentará el término de prescripción, en la mitad, cuando la conducta punible se hubiere iniciado o consumado en el exterior.

En todo caso, cuando se aumente el término de prescripción, no se excederá el límite máximo fijado.

³² <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6388>

GUATEMALA

El Código Penal de Guatemala³³ establece en su numeral 95 que la responsabilidad penal prescribe:

- 1°. A los veinticinco años, cuando correspondiere pena de muerte.
- 2°. Por el transcurso de un período igual al máximo de duración de la pena de prisión, aumentada en una cuarta parte, no pudiendo exceder dicho plazo de veinte años ni ser inferior a tres.
- 3°. A los seis meses, si se tratare de faltas.
- 4°. A los cinco años, en los delitos penados con multa para las personas jurídicas.
- 5 ° Por el transcurso del doble del tiempo de la pena máxima señalada para los delitos contra la indemnidad sexual.
- 6°. Por el transcurso del triple de las penas de inhabilitación relativa establecidas en el artículo 73 inciso 2) de este código, con excepción del inciso f).
- 7°. En los delitos cometidos por funcionarios públicos, desde que cesan en el cargo o función pública.

No prescriben los delitos de Trascendencia Internacional, los delitos en contra de la Administración Pública y los delitos contra el ambiente.

CHILE

El Código Penal de Chile³⁴ establece en sus artículos 94, 98, 99, 101 y 102, respectivamente las siguientes reglas

- La acción penal prescribe:

³³

<http://old.congreso.gob.gt/Docs/Propuesta%20de%20Parte%20General%20del%20C%C3%B3digo%20Penal%2025%20de%20mayo.pdf>

³⁴ <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1984&idParte=0>

Respecto de los crímenes a que la ley impone pena de presidio, reclusión o relegación perpetuos, en quince años.

Respecto de los demás crímenes, en diez años.

Respecto de los simples delitos, en cinco años.

Respecto de las faltas, en seis meses.

Cuando la pena señalada al delito sea compuesta, se estará a la privativa de libertad, para la aplicación de las reglas comprendidas en los tres primeros acápite de este artículo; si no se impusieren penas privativas de libertad, se estará a la mayor.

Las reglas precedentes se entienden sin perjuicio de las prescripciones de corto tiempo que establece este Código para delitos determinados.

- El tiempo de la prescripción comenzará a correr desde la fecha de la sentencia de término o desde el quebrantamiento de la condena, si hubiere ésta principiada a cumplirse.
- Esta prescripción se interrumpe quedando sin efecto el tiempo trascurrido, cuando el condenado, durante ella, cometiere nuevamente crimen o simple delito, sin perjuicio de que comience a correr otra vez.
- Tanto la prescripción de la acción penal como la de la pena corren a favor y en contra de toda clase de personas.
- La prescripción será declarada de oficio por el tribunal aun cuando el imputado o acusado no la alegue, con tal que se halle presente en el juicio.

URUGUAY

El Código Penal del Uruguay³⁵ en su artículo 117 prevé que los delitos prescriben conforme a lo siguiente:

³⁵ <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/codigos?page=1>

Hechos que se castigan con pena de penitenciaría:

- Si el máximo fijado por la ley es mayor de veinte años, hasta los treinta años, a los veinte años.
- Si el máximo es mayor de diez, hasta los veinte, a los quince años.
- Si el máximo es mayor de dos, hasta los diez, a los diez años.

Hechos que se castigan con pena de inhabilitación absoluta para cargos, oficios públicos y derechos políticos, prisión o multa, a los cuatro años.

Hechos que se castigan con inhabilitación especial para cargos, oficios públicos, profesiones académicas, comerciales o industriales, y suspensión de cargos u oficios públicos, a los dos años.

Cuando hubiera comenzado a correr la prescripción del delito existiendo acusación o sentencia condenatoria no ejecutoriada, será la pena pedida o la impuesta en el fallo, en su caso, la que se tendrá en cuenta para la aplicación de las reglas que preceden.

Las disposiciones que anteceden no se aplican a los casos en que procede la adopción de medidas de seguridad, respecto de tales medidas, ni a los delitos en que por la ley, se fijan términos especiales de prescripción.

COSTA RICA

El Código Penal de Costa Rica³⁶ señala en su numeral 84 que la pena prescribe:

³⁶ http://www.oas.org/dil/esp/codigo_penal_costa_rica.pdf

- 1) En un tiempo igual al de la condena, más un tercio, sin que pueda exceder de veinticinco años ni bajar de tres, si fuere prisión, extrañamiento o interdicción de derechos;
- 2) En tres años, tratándose de días multa impuesta como consecuencia de los delitos; y
- 3) En un año si se tratare de contravenciones.

A manera de conclusión, se puede advertir del análisis de las disposiciones en diversos sistemas jurídicos latinoamericanos sobre las reglas y plazos de prescripción de la acción penal, que la legislación mexicana es claramente más favorecedora a la extinción de la acción penal por esta causa, basta observar los plazos amplios que prevén las otras legislaciones para que opere la misma.

Vale la pena ponderar que la figura de la prescripción no implica un aspecto positivo o negativo en sí mismo del sistema jurídico, es decir, no debemos considerarla un obstáculo para la efectividad de la justicia, que lleve a ampliar excesivamente sus plazos o incluso eliminarla, ni tampoco reducir desproporcionadamente los tiempos para que opere, propiciando una salida convenientemente precipitada para el infractor, sino que se debe encontrar el equilibrio entre dar pleno sentido a su justificación como límite a la fuerza punitiva del Estado y proteger los fines del procedimiento penal evitando impunidad en las conductas antisociales³⁷.

³⁷ Época: Décima Época Registro: 2011432 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 29, Abril de 2016, Tomo II

Materia(s): Constitucional Tesis: 1a. CVI/2016 (10a.) Página: 1131

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. EL ESTABLECIMIENTO DE ESTA FIGURA NO PUGNA CON EL DERECHO FUNDAMENTAL DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA.

De la reforma al artículo 1o. constitucional de 10 de junio de 2011, se obtiene que es obligación de todas las autoridades, en el ámbito de sus respectivas competencias, observar los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales. Sin embargo, de ello no se sigue que los órganos jurisdiccionales nacionales, so pretexto del derecho fundamental de acceso a la justicia, de conformidad con lo previsto en la Constitución Federal y en los instrumentos internacionales de derechos humanos, dejen de aplicar los demás principios de la función jurisdiccional, tales como los de legalidad, igualdad, seguridad jurídica y debido proceso, pues ello provocaría un estado de inseguridad en la sociedad que a la postre significaría una transgresión a ese acceso efectivo a la justicia. Ahora bien, la figura de la prescripción de la acción penal, traducida ésta en la determinación de un plazo establecido en la ley para tener por extinguida la acción punitiva del Estado, no conlleva, por regla general, una transgresión al derecho humano de acceso efectivo a la justicia, pues el establecimiento de los plazos que en su caso imponen los legisladores en las leyes penales secundarias, tiene como fin último que no quede expedita indefinidamente la acción persecutoria del Estado, lo que encuentra su justificación en el derecho a la seguridad y certeza jurídica de que deben gozar todos los

governados. Lo anterior, sin desconocer que pueden suscitarse casos en los que el establecimiento de la prescripción de la acción penal sí pudiere llegar a ser transgresora del derecho humano de acceso a la justicia, pues en el ámbito internacional existen ilícitos respecto de los cuales se ha declarado su imprescriptibilidad, como es el caso de los "crímenes de guerra" y "crímenes de lesa humanidad". Por otra parte, la mencionada reforma no significa que los órganos jurisdiccionales nacionales dejen de ejercer sus atribuciones y facultades de impartir justicia en la forma en que venían desempeñándolas, sino que dicho cambio sólo conlleva a que si en los instrumentos internacionales existe una protección más benéfica para la persona respecto de la institución jurídica de que se trate, ésta se aplique, sin que tal circunstancia signifique que, al ejercer tal función jurisdiccional, dejen de observarse los diversos principios constitucionales y legales, o las restricciones que prevé la norma fundamental, ya que de hacerlo, se provocaría un estado de incertidumbre en los destinatarios de tal función.

CAPÍTULO II. REGULACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN EN LOS DELITOS FISCALES, ANTES DE LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 12 DE DICIEMBRE DE 2011.

Como se adelantó, el presente trabajo busca ser técnico, pero a la vez práctico e imparcial, para conducir al lector a extraer sus propias conclusiones, para lo cual es necesario estudiar la figura de la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales a través de la regulación que ha tenido en los últimos años, así como sus modificaciones y desde luego su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que orientó incluso las reformas a la ley, por lo que es necesario conocer con detalle la conformación de dicha figura antes de que se modificara el Código Tributario Federal mediante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011.

2.1 Plazos: su cuantificación y razonabilidad.

El artículo 100 del Código Tributario Federal previo a la citada reforma, regulaba los plazos que tenía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular la querrela, declaratoria o declaratoria de perjuicio, según correspondiera.

El primer plazo de 3 años, es el que transcurre desde que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene conocimiento del delito y del delinciente, en el apartado siguiente abordaremos el momento en que esto acontece.

Con relación al segundo plazo, éste no tenía mayor complejidad pues son los 5 años posteriores a la comisión del delito, tratándose de delitos de corte fiscal, por su propia configuración, es fácilmente identificable el momento en que se produce el resultado típico.

Ahora bien, el problema se suscitaba al momento de aplicar ambos plazos pues los mismos corren de forma independiente, lo que provocaba problemas en cuanto a su adecuación al caso concreto.

2.1.1 Contradicción de Tesis PS 32/2006

La cuestión sobre la aplicación armónica de dichos plazos fue resuelta por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 32/2006-PS en donde totalmente sostuvo que si antes de fenecido el plazo de cinco años desde la comisión del delito, así sea en el límite máximo del mismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y de su presunto autor, nacerá su derecho para instar el ejercicio de la acción penal, que necesariamente tendría que ocurrir (el ejercicio de la acción penal), dentro de los tres años contados a partir del día en que se tenga el referido conocimiento del hecho criminal y del delincuente. De igual manera, si el conocimiento del delito y del delincuente ocurre al mismo tiempo de la comisión del delito, transcurrido el plazo de tres años que señala la primera hipótesis del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación sin que se ejerza la acción penal, habrá operado la figura jurídica de la prescripción en comento, sin que, desde luego, pudiera aprovechar la secretaría el plazo de cinco años a partir de ese evento, pues la segunda regla de prescripción fue excluida al haberse ya actualizado la primera.³⁸

³⁸ “PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL. SI ANTES DE QUE TRANSCURRAN CINCO AÑOS DESDE SU COMISIÓN LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO TIENE CONOCIMIENTO DEL ILÍCITO Y DE SU AUTOR, AQUÉLLA SE ACTUALIZARÁ EN UN PLAZO DE TRES AÑOS CONTADOS A PARTIR DE ESE MOMENTO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)”.

La prescripción de la acción penal en el delito de defraudación fiscal perseguible por querrela formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe regirse conforme al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece dos reglas: la primera, que señala un plazo de tres años a partir de que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y la segunda, que prevé un término de cinco años que se computará a partir de la fecha de la comisión del delito y que se actualiza cuando la dependencia ofendida ignora el hecho delictuoso y su autor. Ahora bien, de la interpretación armónica de dichos cómputos se advierte que si antes de que se cumplan los cinco años de la comisión del delito la aludida Secretaría tiene conocimiento de éste y de su autor, la prescripción se computará conforme a la primera regla (tres años a partir de ese momento), sin que sea posible tomar en cuenta la fecha de la comisión del delito, pues ésta constituye un elemento de la segunda hipótesis. De manera que como ambos supuestos se excluyen entre sí, no pueden conjugarse, pues ello implicaría condicionar dentro de una disposición de aplicación estricta, un supuesto que el legislador no contempló; de ahí que basta que la autoridad hacendaria tenga conocimiento del delito y de su autor dentro del plazo de cinco años previsto en la segunda regla, para que el fenómeno extintivo de la acción penal se rija conforme al plazo de tres años, aunque la fecha que resulte pudiera rebasar aquella en la que habría prescrito el delito conforme a la segunda hipótesis. Lo anterior es así, en virtud de que la definición clara de dichas reglas revela que en esta clase de delitos especiales, la intención del legislador consistió en que su prescripción fuera congruente con el término de caducidad en materia fiscal, sin que ello implique que el plazo de tres años pueda empezar a contarse en cualquier tiempo, sino que necesariamente tendrá que iniciar antes de que concluya el término de cinco años, pues si excede de éste ya habrá prescrito la acción penal.

Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Enero de 2007, Página: 322 Tesis: 1a./J. 73/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Penal.

Contradicción de tesis 32/2006-PS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito y el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito. 27 de septiembre de 2006. Mayoría de tres votos. Disidentes: Sergio Armando Valls Hernández y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario:

En cuanto a la razonabilidad de los plazos, aunque expresamente la Corte Federal refirió que no era el tema de contradicción en aquella ocasión, lo cierto es que ponderó que en la iniciativa de ley de veinte de diciembre de mil 1977, que el Ejecutivo Federal sometió a la consideración del Congreso de la Unión, a través de la Cámara de Diputados, se exponen los motivos por los que se proponía la adición del artículo 43 Bis del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación en 1967 (antecedente del que nos rige de 1981) y al efecto, se dijo: "Se establece una regla especial para la prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela, con objeto de hacerla congruente con el término de caducidad en materia fiscal."³⁹

En efecto, lo razonable de los plazos consiste en que el término de 5 años, corresponde al plazo que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para desplegar sus facultades de comprobación; sería un despropósito que se le otorgara menos tiempo para enterarse del delito y del delinciente que para el ejercicio de las revisiones a los contribuyentes. Dicha razón sigue prevaleciendo en la redacción vigente del artículo en cuestión.

Considerando que la forma natural en que la autoridad hacendaria obtiene el conocimiento de que se ha perpetrado alguna conducta ilícita tributaria en su agravio, por la que tenga que presentar querrela o acto equivalente, es precisamente a través del ejercicio de la revisión fiscal; inclusive se podría caer en el absurdo de que si no existieran estos plazos, a los contribuyentes que les fuera iniciada la visita después de los 3 y antes de los 5 años, tendrían únicamente efectos administrativos, quedando impune cualquier conducta tipificada como delito por el Código Fiscal de la Federación que se deba perseguir por querrela o algún otro requisito de procedibilidad específico.

Eligio Nicolás Lerma Moreno.
Tesis de jurisprudencia 73/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha cuatro de octubre de dos mil seis.

³⁹ CONTRADICCIÓN DE TESIS 32/2006, Ejecutoria. <http://200.38.163.161/UnaEj.asp?nEjecutoria=19882&Tpo=2>

2.2 Momento en que la autoridad fiscal adquiere conocimiento del delito y del delinciente.

La aplicación del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación previamente a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, enfrentaba la problemática de determinar el momento en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene conocimiento del delito y del delinciente, pues no con poca frecuencia se dejaba de observar que particularmente en la Defraudación Fiscal y sus Equiparables, la apreciación de la actualización a una figura típica, sólo se da cuando se han terminado de revisar la contabilidad del contribuyente y éste no pudo aclarar las irregularidades y en todo caso, no existen pérdidas de ejercicios anteriores que aplicar u otros elementos aclaratorios y por tanto se determine que efectivamente hubo omisión en el pago de contribuciones, pues estas situaciones son indispensables para que la Dependencia Federal llegue a un razonable conocimiento de que se encuentra frente a una conducta delictiva.

En ocasiones, a través de alguna denuncia ciudadana o cualquier otro medio, se puede tener algún indicio, por ejemplo, que una persona enajenó un inmueble y no reportó el correspondiente Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, esto necesitaba una verificación y en todo caso, analizar de forma global la contabilidad del contribuyente, pues ésta sola operación no podía llevar indefectiblemente a la convicción de la autoridad de que se había cometido un agravio en perjuicio del fisco federal, dado que podrían existir deducciones, pérdidas de años anteriores, aclaraciones, inclusive la demostración de que se trataba de su casa habitación por lo que estaría exenta del impuesto y un sinnúmero de cuestiones fiscales, que se pueden llegar a presentar, cuyo efecto sería nulificar la existencia del hecho penalmente relevante.

Probablemente en los casos en los que se advierte con mayor claridad que existe esta confusión, son aquellos en los que se procesa por el Delito de Defraudación Fiscal Equiparable, previsto en el artículo 109 fracción V, del Código Tributario Federal, que al respecto tipifica como delito la siguiente conducta:

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

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Al analizar el momento en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y del delincuente cuando se persigue este delito, frecuentemente se omitía la estructura integral que conforma el tipo penal en cuestión.

Esto se deriva que en muchas ocasiones se considera que con que la autoridad revisora haya cobrado conocimiento de la no presentación de la declaración fiscal por parte de un contribuyente, en los 12 meses siguientes a la fecha en que esto tenía que suceder, es suficiente para que se tenga por iniciado el término de 3 años para formular la querella.

Momento que ocurre según diversas estimaciones, cuando el contribuyente reconoce (al inicio de la visita domiciliaria) que no presentó la declaración por determinado ejercicio o cuando después de varios requerimientos no lo prueba, e incluso se llega a considerar que, dada la base de datos de la Dependencia fiscalizadora, ésta tiene perfectamente noción de que contribuyentes han dejado de presentar sus declaraciones al transcurrir el plazo de los 12 meses. Luego entonces, viene la exigencia a la autoridad de formular la querella correspondiente, pues se tiene la idea de que la misma, ha adquirido fehacientemente conocimiento del evento delictivo.

Al pensarlo de esta forma, se hacía una incorrecta estimación del momento en que dicha Dependencia cobra conocimiento del delito y del delincuente, para los efectos de la formulación de la querella, a que se refiere el artículo 100 del Código Tributario Federal vigente en aquella época, pues únicamente se está considerando la noción sobre uno de los elementos del delito, a saber: el omitir presentar la declaración fiscal por más de doce meses, pero no del otro elemento que conforma la figura típica, consistente en *dejar de pagar la contribución correspondiente*

Así es, en el caso particular, el conocimiento del delito no sólo radica en que la contribuyente omitió presentar la declaración anual de un determinado ejercicio fiscal por más de doce

meses, sino también cuando derivado de tal omisión, se dejaron de pagar las contribuciones correspondientes a tal ejercicio (ambos elementos son los que conforman el tipo penal previsto en el artículo 109, fracción V del Código Fiscal de la Federación).

En ese tenor, es equivocado el razonamiento de que la parte ofendida tiene conocimiento del delito y del delincuente, al saber simplemente que no fue presentada la declaración correspondiente en el plazo legal, toda vez que además de ese hecho (omitir declarar), debió tener noción (conocimiento) de que se dejaron de pagar las contribuciones correspondientes. En otras palabras, el omitir presentar la declaración de un ejercicio fiscal por más de doce meses, debe traer como consecuencia directa e inmediata, dejar de pagar las contribuciones que le correspondían, hecho este último, que debe conocerse para considerar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene noción de la comisión de un delito de corte fiscal, así como de sus perpetradores.

En tal virtud, no se debe de dejar de observar el elemento objetivo del tipo, consistente en que se deje de pagar una contribución, al omitir presentar, por más de doce meses la declaración de un ejercicio. De tal suerte, que la actualización de la previsión delictiva tiene como presupuesto la existencia de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, misma que se dejará de cumplir al momento de omitir la declaración respectiva.

En este sentido, para que a la autoridad fiscal le corra el plazo prescriptivo para formular la querrela, no basta que ésta se entere de la omisión de presentar la declaración, sino que es necesario que además disponga del dato relativo a que se dejaron de pagar contribuciones, y cuanto ascendía su monto, pues éste último es un elemento objetivo del tipo penal, es decir del hecho punible a que se refiere el artículo 109 fracción V del Código Fiscal de la Federación, del cual la querellante no cobra conocimiento sino hasta que se conjuntan todos los elementos de prueba obtenidos durante la visita, en que se detecta que hubo irregularidades y que las mismas no fueron aclaradas por la contribuyente, lo que ocurre en la mayoría de los casos después del acta final de visita, en términos del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación⁴⁰, haciéndose las operaciones técnicas correspondientes para determinar el segundo elemento del delito, o sea, si se dejó de pagar contribuciones y su caso, a cuánto

⁴⁰ *IDEM*, Desarrollo de la Visita Domiciliaria, 927 – 930.

ascienden y en ese momento se puede considerar que la Dependencia, cobra conocimiento de la conducta delictiva en cuestión.

En lo que respecta a los visitadores, los cuales se constituyen en el domicilio fiscal de los contribuyentes, no sobra mencionar, que éstos no son abogados facultados para calificar cuando se ha cometido un hecho delictivo por el contribuyente, únicamente se avocan a estudiar posibles irregularidades que surgen en dichas visitas, asentando los hechos u omisiones en las actas parciales, por lo que lo asentado en todas las actas de visita, no determina el hallazgo de la comisión de un delito, sino simplemente posibles irregularidades fiscales detectadas durante la visita.

Así que solamente hasta que se emite el Dictamen Técnico Contable, es que se asientan todas y cada una de las irregularidades vertidas en dichas visitas, el que deberá ir signado por los peritos Contadores Públicos, adscritos al Servicio de Administración Tributaria, los cuales en su momento determinarán si al tiempo que se omitió presentar la declaración fiscal por más de doce meses, se dejaron de pagar contribuciones correspondientes, para estar en posibilidades de conocer el delito y al delinciente, en términos de los dispuesto por el diverso 100 del Código Tributario Federal previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011.

A mayor abundamiento, se estima pertinente que se pudiera identificar el conocimiento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre el delito fiscal y su perpetrador, respecto de la unidad administrativa con atribuciones para formular la querrela respectiva, pues no existe una concurrencia de sus funciones en todos sus órganos y unidades adscritas; así, mientras la Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Dirección General de Delitos Fiscales tiene la atribución exclusiva de formular las querellas en los casos de Defraudación Fiscal y

sus Equiparables⁴¹, el Servicio de Administración Tributaria es el ente que tiene el contacto directo con el contribuyente para enterarse de la comisión del delito.⁴²

Lo anterior, ocasiona la desventura para la Dependencia, ya que el término para formular la querrela, empieza a correr aun cuando la Unidad Administrativa facultada para cumplir con este requisito, no tiene noción de la comisión del ilícito, situación que pone en el plano de lo ilógico la exigencia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para cumplir con esta función, pues no cuenta con los instrumentos legales necesarios para evitar incurrir en la expiración de los términos legales.

Esta consideración es concordante con el texto que presenta la regla general contenida en el artículo 107 del Código Penal Federal en cuanto a que el término de 3 años empezará a correr desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delincuente.⁴³

⁴¹ REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

Artículo 82. Compete a la Dirección General de Delitos Fiscales:

...

II. Formular y suscribir las denuncias, querellas, declaratorias o declaraciones de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio y, en general, cualquier otro requisito de procedibilidad que exijan las leyes, respecto de los hechos a que se refiere este precepto, y presentarlas ante el Ministerio Público, así como formular las abstenciones cuando exista impedimento legal o material para ello;
http://www.shcp.gob.mx/lashcp/marcojuridico/marcojuridicoglobal/reglamentos/83_rishcp.pdf

⁴² REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 35.- Compete a la Administración General Jurídica:

...

XXXVI. Formular las denuncias, querellas, declaratorias de que el Fisco Federal haya sufrido o pudo sufrir perjuicio, por hechos u omisiones que puedan constituir delitos fiscales, con excepción de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables; denunciar o querellarse en aquellos hechos u omisiones que puedan constituir delitos de los contemplados en el Código Penal Federal y otros ordenamientos legales, cuando dichas acciones no correspondan a la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, tratándose de hechos u omisiones que puedan constituir delitos en que el Servicio de Administración Tributaria resulte afectado o aquéllos de que tenga conocimiento o interés, así como coadyuvar en los supuestos anteriores con el agente del Ministerio Público de la Federación competente y designar asesores jurídicos en el procedimiento penal;
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/paginas/reglamentos_legislacion.aspx

⁴³ CÓDIGO PENAL FEDERAL

Artículo 107.- Cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo puede perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delincuente, y en tres, fuera de esta circunstancia.

Pero una vez llenado el requisito de procedibilidad dentro del plazo antes mencionado, la prescripción seguirá corriendo según las reglas para los delitos perseguibles de oficio, documento en Word en <http://www.ordenjuridico.gob.mx/leyes.php> (acceso el 18-IX-2012).

Al referir a quienes *pueden* formular la querrela o acto equivalente, naturalmente se hace alusión a una facultad o atribución, es decir, al ente facultado para formular el requisito de procedibilidad, por lo que el conocimiento no lo puede adquirir cualquier persona, sino sólo aquel con atribuciones, a quien por supuesto le correrá el término correspondiente y cuya inactividad será castigada con prescripción.

En este sentido, se puede traer a colación por identidad de razón substancial, la Jurisprudencia por Contradicción de Tesis número 1a./J. 34/2003, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 71, tomo XVIII, Julio de 2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, del tenor literal siguiente:

“DELITOS BANCARIOS. EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE LA PETICIÓN O QUERELLA CORRESPONDIENTE, INICIA A PARTIR DE QUE RECIBE LA OPINIÓN DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES. Para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda formular la petición o querrela, con la intención de que se persigan los delitos bancarios establecidos, entre otras, en la Ley de Instituciones de Crédito y en la del Mercado de Valores, debe escuchar la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, pues ésta, por su grado de especialización, es quien puede aportar los elementos técnicos necesarios para que dicha dependencia del Ejecutivo Federal pueda tener conocimiento del delito y del delincuente, al proporcionarle los informes o dictámenes, así como las pruebas necesarias. En consecuencia, será a partir de que dicha secretaría cuente con esa opinión, cuando inicie el cómputo del plazo para que formule la petición o querrela correspondiente; sin soslayar las facultades que la propia ley concede en este sentido a otros órganos.”⁴⁴

Criterio jurisprudencial que cobra total aplicación al caso que nos ocupa, derivado de la identidad que existe entre la materia Financiera y la Fiscal, en cuanto a la génesis de los

⁴⁴ DELITOS BANCARIOS. EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE LA PETICIÓN O QUERELLA CORRESPONDIENTE, INICIA A PARTIR DE QUE RECIBE LA OPINIÓN DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES. SCJN, Primera Sala, Novena época, Número 1ª/J. 34/2003, <http://200.38.163.161/ResultadoTesis.asp> (disponible en Internet el 17-IX-2012)

asuntos que entrañan estas áreas y particularmente a que ambos tipos de ilícitos para conocerse por su víctima requieren en algunos casos saber un dato económico.

Dicho en otras palabras, la posibilidad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conocer la existencia de los delitos en los que dicho organismo tiene interés (financieros y fiscales), surge a partir de una opinión técnica emitida por entes públicos facultados para hacerlo, en caso de los delitos bancarios lo es la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y tratándose de los fiscales el Servicio de Administración Tributaria.

2.2.1 Contradicción de Tesis 361/2013

En el criterio emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Contradicción de Tesis 361/2013, se analizó precisamente el momento en que debe considerarse que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y del delincuente, conforme a la disposición contenida en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011.

En primer término, debemos precisar que los criterios contendientes señalaron sobre el tema lo siguiente:

El Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito resolvió el amparo en revisión 124/2012, señaló que "es en la fecha del dictamen técnico contable, suscrito por peritos adscritos al Servicio de Administración Tributaria de referencia (18 abril de 2008) y no en alguna otra, en que se estima que aquélla tuvo conocimiento del delito y del delincuente, por lo mismo, que es a partir de esa fecha que debe computarse el plazo de tres años establecido por el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, para que la ofendida se querelle y, en su caso, el Ministerio Público ejerza acción penal"

Por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito resolvió el amparo en revisión penal 32/2013, refirió *"como lo estableció el Juez de Distrito y reconocen los propios inconformes, si en el caso el término de tres años para que opere la prescripción se computa a partir de que la autoridad hacendaria tuvo conocimiento del*

*delito y del delincuente, esto es, el 31 de octubre de 2005, cuando tuvo a lugar el inicio de la visita domiciliaria a la empresa ******, al detectarse la comisión de actuaciones irregulares por parte de los administradores o apoderado de la citada sociedad mercantil”.*

De lo anterior, las Sala construyó la siguiente pregunta a resolver en la Contradicción de Tesis, ¿A partir de cuándo debe considerarse que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendría conocimiento de un delito fiscal y del probable responsable en su comisión, a fin de estar en aptitud jurídica de formular la querrela dentro del plazo de tres años previsto en la primera parte del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación: 1. Al inicio de la visita domiciliaria practicada por la autoridad fiscal; o bien, 2. Al emitirse el dictamen técnico contable del Servicio de Administración Tributaria?.

Determinó que, bajo el panorama normativo presentado, esa Primera Sala sostiene que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delincuente con la emisión del dictamen técnico contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior, dado que criterios jurisprudenciales que se han venido construyendo sobre el particular, permiten apuntar en ese sentido, pues, si bien la autoridad fiscal podría tener datos relacionados con un delito bajo la práctica de una visita domiciliaria, ello no significaría que estuviere compelida a formular querrela sin poder verificar su veracidad, especialmente, tratándose de delitos fiscales que, por su especial naturaleza y complejidad jurídica, incluso, su comprobación, requirieran la certeza de datos y obtención de constancias en la materia.

A su vez, la exigencia de que la autoridad fiscal verifique la veracidad de datos sobre un delito fiscal, para estar en aptitud de formular o no querrela, implica una mejor protección a la adecuada defensa de quien pudiera estar vinculado con el mismo, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y preparar su defensa oportunamente.

Además, destacó la Primera Sala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un órgano técnico especializado para la verificación de los datos en comento, como es el Servicio de Administración Tributaria, cuyas facultades son, precisamente, fungir como órgano

de consulta en las materias fiscal y aduanera, de conformidad con los artículos 1o., 3o. y 7o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, asimismo, es el órgano encargado de las facultades de comprobación de la visita domiciliaria para determinar si existen o no infracciones contra el fisco federal que en el caso pudieran constituir delitos fiscales.

Así, se corrobora que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y del delincuente con la emisión del dictamen técnico contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior, guarda estrecha vinculación con la oportunidad de la querrella bajo la necesaria verificación de las condiciones objetivas apuntadas, con lo dispuesto al efecto por el artículo 92, párrafo I, fracción I, y párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación.

Este último aspecto es de especial relevancia, al conllevar la definición de la autoridad fiscal encargada específicamente de formular la querrella ante el Ministerio Público competente tratándose de delitos fiscales pues, como se adelantó, bajo tal premisa se está en aptitud de ejecutar la facultad de querrella en las condiciones de la temática en estudio.

Así, del análisis efectuado al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se desprende que la facultad de presentar querellas tratándose de la comisión de delitos fiscales, está reservada exclusivamente al procurador fiscal de la Federación, en términos del artículo 10, fracción XXVIII, vigente en el momento de resolver el aludido criterio.

De esta manera, una interpretación armónica de las disposiciones citadas permite concluir, que es el procurador fiscal de la Federación el funcionario público a quien se ha asignado la facultad de formular la querrella materia del tema en análisis.

Luego, se reitera que una de las condiciones de aplicación de estas normas, es el conocimiento de la autoridad fiscal bajo el desarrollo normativo para la eficaz presentación de la querrella, ello, bajo una interpretación sistemática sobre todos los factores analizados que convergen al efecto, pues sólo a partir de ello podría desplegarse la facultad de querrellarse ante la autoridad competente. Ello derivado, precisamente, de la obtención del dictamen contable a cargo del

Servicio de Administración Tributaria, para que el Procurador Fiscal de la Federación esté en aptitud de formular la querrela.

De dicho criterio, se emitió la siguiente Jurisprudencia:

DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERRELLA. PARA DETERMINAR EL MOMENTO EN QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO TUVO CONOCIMIENTO DEL DELITO Y COMPUTAR EL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR TAL MOTIVO, DEBE ATENDERSE AL DICTAMEN TÉCNICO CONTABLE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, ha previsto en su primera parte la prescripción de la acción penal por falta de oportunidad en la formulación de la querrela, en un plazo de tres años a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito. Conforme a ello, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en aras de definir el cómputo precisado bajo un criterio objetivo y razonable, así como susceptible de comprobación que dé certeza y seguridad jurídica, sostiene que la constancia que objetivamente revela dicho conocimiento es el informe del Servicio de Administración Tributaria (llamado dictamen técnico contable), por ser, prima facie, el que permitiría constatar la existencia fáctica y jurídica del delito para que la autoridad fiscal esté en aptitud de presentar la querrela requerida. Este criterio ha sido establecido de manera expresa en el séptimo transitorio de la reforma citada; amén que converge en la interpretación sistemática del analizado precepto legal, en relación con los artículos 1o., 3o. y 7o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, al delegar precisamente a dicho órgano la facultad expresa de verificar si existió realmente un delito fiscal bajo el citado informe que debe emitir; además, porque guarda estrecha relación con la querrela que luego debe emitir la autoridad de la Procuraduría Fiscal de la Federación facultada en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A su vez, la exigencia de que la autoridad fiscal verifique la veracidad del delito para estar en aptitud de formular o no querrela, implica una mejor protección a la adecuada defensa de quien pudiera estar vinculado con el mismo, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y

preparar su defensa oportunamente; lo que armoniza a su vez con el principio pro persona de primer rango de reconocimiento y protección constitucional.

Como puede advertirse del citado criterio, la definición a la que llegó la Suprema Corte de Justicia de la Nación favorece la posición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en tanto que posibilita que empiece a correr el término para la formulación de la querrela, a partir de emisión del dictamen técnico contable, lo cual ocurre normalmente después de finalizada la visita al contribuyente y no desde el inicio de la misma como fue la postura de uno de los Tribunales Colegiados contendientes.

Lo anterior, tiene especial relevancia al considerar que a partir de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, omite el elemento consistente en el conocimiento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre el delito y del delinciente, empezando el plazo para formular querrela a partir de la comisión del delito, por lo que sin duda el citado criterio de la Primera Sala hubiera sido determinante para el proyecto de iniciativa de reforma presentado por el Ejecutivo Federal; lo cual no fue posible tomando en cuenta que el mencionado criterio de Contradicción de Tesis se publicó en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación de Agosto de 2014, es decir, cuando ya se encontraba en vigor la norma reformada, tema del cual se profundizará en el siguiente capítulo.

2.3 Aplicación de las reglas generales del Código Penal Federal, en concordancia con el principio de especialidad de la ley penal.

Como se ha señalado, la materia penal fiscal está regulada de forma especial en los artículos 92 al 115 bis, que conforman el Título CUARTO Capítulo II de Código Fiscal de la Federación.

El principio de especialidad según señala Vela Treviño, citando a Maggiore “se presenta al resolver los casos en que una ley (en este caso el Código Penal) tiene una extensión más amplia respecto de otra (por ejemplo, el Código Fiscal), tratándose de la misma materia (para el caso de la prescripción) y se le da un tratamiento diferente; se considera que si el legislador pasó de lo general a lo especial, modificando la forma de resolver la cuestión concreta, el caso

que se regule en la ley especial queda substraído de la esfera de aplicación de la ley general. Se dice y con razón que *lex specialis derogat legi generali*.⁴⁵

Con esta idea, “si el hecho (delito) que va a ser motivo de persecución y en su caso de enjuiciamiento, está contenido en una ley especial (se entiende por tal toda ley ajena al Código Penal, que describe delitos o se refiere a ellos), por disposición expresa de la ley se aplica la de menor entidad, dado el principio de especialidad; lo mismo para la tipificación del hecho que para cualquier otra aspecto con significación penalística que se haya incluido en la ley especial. Solo ante el silencio de la ley especial se aplican las disposiciones conducentes del Código Penal.”⁴⁶

Lo anterior tiene su justificación legal en lo previsto por el artículo 6° del Código Penal Federal,⁴⁷ siendo destacado que no necesita haber remisión expresa de la ley especial a la general, para aplicar ésta última en caso de falta de regulación en aquella, lo anterior, previene posibles lagunas que se puedan generar con motivo de la ausencia de legislación en la especial; por otro lado se evita las innecesarias repeticiones de normas que engrosan ociosamente los códigos legales.

Retomando nuestro tema, resulta importante deducir si el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, al referirse a los delitos perseguibles por querrela o requisito de procedibilidad equivalente (en los que se persiguen de oficio no hay tal discusión), debe existir remisión a las reglas generales del Código Penal Federal.

⁴⁵ VELA TREVIÑO. Op. Cit, 427.

⁴⁶ *IBID.*

⁴⁷ Cfr. *CÓDIGO PENAL FEDERAL*

Artículo 6o.- Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Quando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

En caso de delitos cometidos en contra de niñas, niños y adolescentes siempre se procurará el interés superior de la infancia que debe prevalecer en toda aplicación de ley.

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/leyes.php>

Sobre tal aspecto la Primera Sala de nuestra Corte Federal, se pronunció al resolver la Contradicción de Tesis 187/2010, de la que se emitieron las Jurisprudencias 95/2010 y 96/2010, al tenor siguiente:

DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. PARA EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL, DEBE ATENDERSE A LAS REGLAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El citado precepto prevé que la acción penal en delitos fiscales perseguibles por querella, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribe en tres años contados a partir del día en que la autoridad hacendaria tenga conocimiento del delito y del delincuente; y en cinco años cuando no lo tenga, plazo este último que se computa a partir de la fecha de la comisión del delito; mientras que en los demás casos rigen las reglas del Código Penal Federal. De lo anterior se advierte que dicha previsión sólo se refiere a la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querella, y no a otros, como aquellos respecto de los que no se exige este último requisito de procedibilidad, cuya prescripción se rige por las disposiciones del Código Penal indicado. En ese sentido, se concluye que las reglas de prescripción de la acción penal previstas por dicho ordenamiento penal no aplican en los delitos fiscales perseguibles por querella, en atención al principio de especialidad, respecto del cual la norma especial prevalece sobre la general.⁴⁸

DELITOS FISCALES. LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA QUE LA OFENDIDA SE QUERELLE Y EN SU CASO EL MINISTERIO PÚBLICO EJERZA ACCIÓN PENAL, NO SE INTERRUMPEN CON LAS ACTUACIONES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO NI CON LAS DE LA REPRESENTACIÓN SOCIAL EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA.

⁴⁸Delitos fiscales perseguibles por querella de la secretaría de hacienda y crédito público. para el cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal, debe atenderse a las reglas previstas en el artículo 100 del código fiscal de la federación. SCJN, Primera Sala, Novena época, Número 1ª/J. 95/2010, <http://200.38.163.161/UnaTesisInkTmp.asp?nlus=163174&cPalPrm=&cFrPrm=> (disponible en Internet el 17-IX-2012)

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 92/2000, sostuvo que el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que puede coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos y con los límites que marcan las leyes; correspondiendo a la autoridad hacendaria el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que si durante algún acto de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales conoce de hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede presentar inmediatamente la querrela respectiva, sin importar el estado que guarden sus actuaciones, ya que en el procedimiento que se inicie, el Ministerio Público Federal realiza las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado. En ese sentido, y considerando que los delitos fiscales perseguibles por querrela únicamente se rigen por los plazos establecidos en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse que las actuaciones realizadas tanto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como por la autoridad ministerial en la averiguación previa no interrumpen los plazos para que la ofendida se querelle ni para que si procede, el Ministerio Público ejerza acción penal, esto es, tiene que ejercer dicha acción antes de que fenezcan los plazos de tres o cinco años (de acuerdo al supuesto que se actualice) establecidos en el citado precepto legal.⁴⁹

2.3.1 Contradicción de Tesis 187/2010.

Los criterios de Jurisprudencia que se analizan fueron pronunciados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver por unanimidad la Contradicción de Tesis 187/2010, en sesión de 27 de octubre de 2010, de cuya ejecutoria se desprenden los razonamientos que enseguida se sintetizan:

⁴⁹ Delitos fiscales. los plazos establecidos en el artículo 100 del código fiscal de la federación para que la ofendida se querelle y en su caso el ministerio público ejerza acción penal, no se interrumpen con las actuaciones de la secretaría de hacienda y crédito público ni con las de la representación social en la averiguación previa. SCJN, Primera Sala, Novena época, Número 1a./J. 96/2010 <http://200.38.163.161/UnaTesisInkTmp.asp?nlus=163175&cPalPrm= &cFrPrm=> (disponible en internet el 18-IX-2012).

1.- En relación con el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, esa Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 32/2006-PS, interpretó dicho precepto, fijando sus alcances respecto a la prescripción de la acción penal en el delito de defraudación fiscal perseguible por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁵⁰

El punto materia de la contradicción citada se limitó a determinar si para efectos de la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, conforme al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación ¿el plazo de tres años contados a partir del día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito y del delinciente, NO puede rebasar el diverso de cinco años computado a partir de la fecha de comisión del delito? o si por el contrario ¿sí puede rebasar dicho plazo, bastando que dentro del mismo se tenga conocimiento del delito y del delinciente?

De la ejecutoria de dicha Contradicción de Tesis se advierte que la contestación a las interrogantes, en resumen, fue en los siguientes términos:

- Este precepto establece dos reglas para computar la prescripción: 1. Un plazo de tres años a partir de que dicha secretaría tenga conocimiento del delito y del delinciente; y, 2. Un término de cinco años que se computará a partir de la fecha de la comisión del delito y que se actualiza cuando la dependencia ofendida ignora el hecho delictuoso y su autor.
- Que si antes de que se cumplan los cinco años de la comisión del delito la aludida secretaría tiene conocimiento de éste y de su autor, la prescripción se computará conforme a la primera regla (tres años a partir de ese momento), sin que sea posible tomar en cuenta la fecha de la comisión del delito, pues ésta constituye un elemento de la segunda hipótesis.
- Que ambos supuestos se excluyen entre sí, no pueden conjugarse.

⁵⁰ Sobre dicha Jurisprudencia ya nos pronunciamos en la presente Tesis, como se observa, se trató un tema distinto al que es materia de análisis en este nuevo asunto.

- Basta que la autoridad hacendaria tenga conocimiento del delito y de su autor dentro del plazo de cinco años previsto en la segunda regla, para que el fenómeno extintivo de la acción penal se rijan conforme al plazo de tres años, aunque la fecha que resulte pudiera rebasar aquella en la que habría prescrito el delito conforme a la segunda hipótesis.

- Lo anterior es así, se dice en la resolución, en virtud de que la definición clara de dichas reglas revela que en esta clase de delitos especiales, la intención del legislador consistió en que su prescripción fuera congruente con el término de caducidad en materia fiscal, sin que ello implique que el plazo de tres años pueda empezar a contarse en cualquier tiempo, sino que, necesariamente, tendrá que iniciar antes de que concluya el término de cinco años, pues si excede de éste ya habrá prescrito la acción penal.

Ahora bien, además de lo anterior y para resolver en el sentido que lo hizo, en la propia ejecutoria, la Primera Sala estableció que para la prescripción de los delitos fiscales por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe estarse a las reglas señaladas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación y no a lo previsto por el Código Penal Federal, tema que ahora nos ocupa.

2.- Los antecedentes históricos del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación⁵¹, permiten a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reiterar la consideración que se hizo en la ejecutoria de la contradicción de tesis 32/2006-PS, en el sentido de que la

⁵¹ Se hace especial énfasis en la adición del artículo 43 Bis del Código Fiscal del 1967, antecedente inmediato del 100 del Código Fiscal de la Federación, señalando: "En la doctrina jurídica sobre la materia, se ha asegurado que la adición del mencionado precepto se debió a que los plazos eran muy cortos y siendo el titular ofendido del derecho a la querrela la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación, era frecuente que se ubicara dentro de los perentorios plazos mínimos de un año, porque la secretaría tiene que ser vista como unidad, y si una oficina, jefatura, departamento o simplemente un vigilante, supervisor o inspector sabía del delito y del delincuente, era válido decir que lo sabía y tenía el conocimiento requerido la parte ofendida y se establecía entonces una lucha contra el tiempo, que sólo conseguía afectar la recta administración de la justicia y un aspecto de máxima importancia para el interés social, ya que es por medio de los recursos **fiscales** que el Estado cumple con sus obligaciones, por lo que se ha dicho que 'el interés del erario público en que los tributos se satisfagan cabalmente, representa hoy un valor social de primer rango, merecedor, en su caso, de protección jurídico-criminal.'

"Empero, en la iniciativa de ley de fecha veinte de diciembre de mil novecientos setenta y siete, que el Ejecutivo Federal sometió a la consideración del Congreso de la Unión a través de la Cámara de Diputados, se exponen los motivos por los que se proponía la adición del artículo en comento. Al efecto, se dijo:

"Se establece una regla especial para la prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela, con objeto de hacerla congruente con el término de caducidad en materia fiscal.'

<http://200.38.163.161/UnaEj.asp?nEjecutoria=22576&Tpo=2>,

(disponible el 30-VII-2012).

interpretación que aquí se hace del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, es sólo por lo que se refiere a la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela y no a otros como pudieran ser los delitos fiscales perseguibles de oficio, cuya prescripción de la acción penal se rige por las disposiciones del Código Penal Federal, según se lee de la parte final del citado precepto que dice: "En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal."

Dicho de otra forma, debe puntualizarse que las reglas de prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles de oficio, entre otras, la relativa a que: "La acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala la ley para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de tres años.", contenida en el artículo 105 del referido código, no aplica en los delitos fiscales perseguibles por querrela.

3.- Lo anterior también se sustenta en el principio de especialidad, según el cual la norma especial suple a la general; pues en el caso, al haberse corroborado que la intención del legislador fue establecer en la ley especial: Código Fiscal de la Federación, el plazo de prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela, devienen inaplicables para computar dicha figura jurídica las reglas establecidas, para los delitos de querrela, en los artículos 104 y 105 del Código Penal Federal.

En cuanto al segundo punto de contradicción relativo a si el plazo de prescripción de la acción penal que establece el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, se interrumpe o no con las actuaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o bien con las practicadas por el Ministerio Público de la Federación en la averiguación previa, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria de la contradicción de tesis 32/2006-PS citada, ya estableció que la literalidad del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, no permite considerar que el plazo de tres años a que se refiere la primera regla deba transcurrir necesariamente dentro del plazo de cinco años a que se refiere la segunda hipótesis, ya que ambas se excluyen entre sí, y el único referente temporal que tienen en común es el término de los cinco años, límite para el ejercicio de la acción penal cuando no se tiene conocimiento del delito ni del delincuente.

La interpretación anterior, señaló la Primera Sala, es acorde con lo dispuesto en forma clara en el artículo 272 del que fuera Código Penal para el Distrito Federal y Territorio de Baja California sobre delitos del Fuero Común y para toda la República sobre delitos contra la Federación, analizado y se robustece con la exposición de motivos del que fuera el artículo 43 Bis del Código Fiscal de la Federación, también destacado en este considerando, antecedente del actual artículo 100 que se comenta, esto es, se trató de hacer congruente la prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela "con el término de caducidad en materia fiscal", postulado que sigue vigente, como se demuestra de lo previsto en los artículos 67 y 146, entre otros, del vigente Código Fiscal de la Federación.

De dichos preceptos deriva que si las autoridades fiscales cuentan con el plazo de cinco años para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios e imponer sanciones por infracciones a disposiciones fiscales, a partir de que se presentó la declaración del ejercicio cuando se tenga obligación de hacerlo, en el momento en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, entre otras, ello significa que mientras no transcurra dicho plazo de cinco años, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al ejercer la facultad de comprobación de las actividades desplegadas por el contribuyente y detectar el incumplimiento a obligaciones fiscales que le generen responsabilidad administrativa o penal, y teniendo así conocimiento del delito y del delincuente dentro de ese plazo, estará facultada para formular la querrela e instar el ejercicio de la acción penal dentro de los tres años que prevé la primera hipótesis del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, sin importar que éste exceda la fecha en que habría prescrito el delito conforme a la segunda hipótesis.

Es decir, que la forma mediante la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede tener conocimiento de que el particular cometió el delito, es mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, facultades que cuentan con un término de caducidad de cinco años, previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, durante el cual las autoridades fiscales pueden válidamente solicitar documentación al contribuyente para verificar el cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria. En razón de ello, es necesario que se amplíen los plazos de prescripción de la acción penal en delitos que se persiguen por querrela, en atención a la dilación que puede llevar la ejecución de estos

procedimientos administrativos sin los cuales sería imposible tener conocimiento de que el contribuyente efectivamente cometió el delito de que se trate.

4.- Así, la intención del legislador consistió en que el término de prescripción de los delitos fiscales fuera congruente con el término de caducidad para el ejercicio de las facultades de comprobación de obligaciones fiscales, pues de no ser así, sería casi imposible que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querellara al advertir un delito a partir de sus facultades de comprobación, pues la facultad de querellarse ya habría prescrito una vez concluidas estas facultades de comprobación.

5.- De interpretarse de otra forma, significaría desconocer que los plazos de prescripción fueron instituidos en salvaguarda de la garantía de seguridad jurídica del gobernado, para que no perdure de modo infinito el derecho del Estado de ejercer la acción penal; pero también los distintos plazos de prescripción buscan salvaguardar el mayor interés del propio Estado de que los delitos no queden impunes, dando al ofendido la oportunidad de obtener el resarcimiento del daño, máxime cuando se atenta contra un bien de la mayor entidad por su carácter social y público, como es la captación de contribuciones, indispensables para la subsistencia misma del Estado.

6.- En relación con lo anterior, debe tenerse presente lo señalado por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 92/2000(6) en la que estableció que el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querrela respectiva, sin importar el estado que guarden sus actuaciones, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado.

7.- En este sentido y tomando en consideración que para el cómputo de prescripción de los

delitos fiscales perseguibles por querrela, únicamente debe acudirse a los plazos establecidos en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse que las actuaciones realizadas tanto por la Secretaría de Hacienda como por la autoridad ministerial en la averiguación previa no interrumpen los plazos de tres o cinco años (de acuerdo al supuesto que se actualice) que establece dicho precepto legal, tanto para que se querelle la ofendida como para que, si procede, el Ministerio Público ejerza la acción penal, pues dentro de dichos plazos deberán ocurrir las dos acciones mencionadas, toda vez que del precepto referido de manera alguna se advierte una división en los plazos para querellarse o para ejercer la acción penal, pues, se insiste, no podría acudirse a las reglas de prescripción para ejercer la acción penal que establece el Código Penal Federal.⁵²

Del análisis de las consideraciones de la citada ejecutoria, particularmente el acucioso recorrido que hace sobre los antecedentes del artículo 100 del Código Tributario Federal, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, estimo que, contrario a lo señalado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no se concluye indefectiblemente que al citado artículo no le aplican de forma complementaria las demás reglas de prescripción previstas en el Código Penal Federal.

Lo anterior, si se toma en consideración que la inserción de plazos específicos para la formulación de la querrela en delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación, fue a efecto de establecer una regla especial para la prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela o requisito equivalente, con objeto de hacerla congruente con el término de caducidad en materia fiscal, sin que esto constituya un impedimento para la aplicación de las demás reglas del Código Penal Federal, pues incluso es idéntica redacción a la prevista en el artículo 107 de éste último, pero sin el segundo párrafo, que indica que una vez llenado el requisito de procedibilidad dentro del plazo antes mencionado, la prescripción seguirá corriendo según las reglas para los delitos perseguibles de oficio.

⁵² Contradicción de Tesis 187/2010 entre las sustentadas por el segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, Novena época, Número 22576, en <http://ius.scjn.gob.mx/paginas/externas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=22576&Clase=DetalleTesisEjecutorias> (disponible el 27-IX-2012)

Esto quiere decir que la reforma que adicionó el artículo 43 Bis, del Código Fiscal de la Federación de 1967, antecedente inmediato del actual Código Tributario, fue exclusivamente para establecer plazos específicos para la formulación de la querrela en delitos fiscales, pero no variar las demás reglas, ni mucho menos nulificarlas en beneficio del infractor.

Incluso si la redacción contenida en dicha disposición fue que la “acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela... prescribirá”, fue precisamente para hacerlo similar a la regla general del artículo 107 del Código Penal Federal que señala que “la acción penal que nazca de un delito que sólo pueda perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año”.

Lo cierto es que la regla general señalada del Código Punitivo Federal, aunque tiene la misma redacción no limita la aplicación de las demás normas que rigen la prescripción, a delitos previstos en leyes especiales, incluso señala que una vez satisfecho el requisito de procedibilidad correspondiente, se seguirán las reglas conforme a los delitos perseguibles de oficio.

Sin lugar a dudas, esto permite arribar a la conclusión de que los plazos previstos en el artículo 107 del Código Punitivo, constituyen lo que se ha denominado “caducidad de la querrela”, luego entonces, misma razón cabe para los plazos previstos en el artículo 100 Código Fiscal de la Federación.

Esto quiere decir que si el artículo 100 del Código Tributario, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, únicamente se limitaba a regular el plazo de la caducidad de la querrela en delitos fiscales, no hay más fuentes normativas para su reglamentación, quedando lagunas en cuanto a la duplicidad e interrupción de los plazos, concurso de delitos, prescripción de la pena etc... Todas estas reglas necesarias para ofrecer una integración normativa a los problemas que se presentan en esta clase de delitos.

Además, se destaca una incongruencia en la resolución que se analiza, pues mientras que se llega a la conclusión de que para los delitos fiscales no opera la interrupción de la prescripción de la acción penal, ilógico resulta que la consignación del Ministerio Público sí la interrumpa,

pues no habría fundamento para ello, ni bases para que opere, pues la propia Corte ha determinado que las reglas del Código Penal (incluyendo las que reglan la interrupción de los plazos) no son aplicables a la materia de delitos fiscales.

Por otro lado, tampoco resulta conveniente que se hayan tomado en consideración las razones expuestas dentro de la ejecutoria de la contradicción de tesis 32/2006-PS, pues en primer lugar en aquel estudio se abordó un tema diferente, como es la forma en que se deben aplicar dichos plazos, concluyendo que si antes de que se cumplan los cinco años de la comisión del delito la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene conocimiento del delito y de su autor, la prescripción se computará conforme a la primera regla (tres años a partir de ese momento), sin que sea posible tomar en cuenta la fecha de la comisión del delito, pues ésta constituye un elemento de la segunda hipótesis.

Como se observa, la solución de una problemática no conduce al remedio de la otra, pues incluso bajo el concepto de la Corte Federal, las interrogantes que se plantean en un asunto y otro no guardan ninguna relación, más allá de interpretar el mismo precepto legal, como se advierte:

En la Contradicción de Tesis 32/2006, las interrogantes son: ¿El plazo de tres años contados a partir del día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito y del delincuente, no puede rebasar el diverso de cinco años computado a partir de la fecha de comisión del delito? o si por el contrario ¿sí puede rebasar dicho plazo, bastando que dentro del mismo se tenga conocimiento del delito y del delincuente?

En la Contradicción de Tesis 187/2010, las interrogantes son: ¿Si para efectos de la prescripción respecto de los delitos fiscales cuya persecución sea por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe atenderse únicamente a las reglas establecidas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, o bien, a lo establecido en el Código Penal Federal? y ¿si el plazo de la prescripción se interrumpe o no con las actuaciones de la autoridad hacendaria o con las practicadas por el Ministerio Público en la averiguación previa?

De lo anterior, se desprende que si el objeto de análisis está perfectamente diferenciado entre una Contradicción de Tesis y otra, no es justificable que su resolución se haya sustentado en idéntico estudio.

No se deja de advertir que en la parte final de la Contradicción de tesis 32/2010 efectivamente se resolvió que “Dicho de otra forma, debe puntualizarse que las reglas de prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles de oficio, entre otras, la relativa a que: "La acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala la ley para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de tres años.", contenida en el artículo 105 del referido código, no aplica en los delitos fiscales perseguibles por querrela, en atención al principio de especialidad, según el cual la norma especial suple a la general”.

Lo anterior, no impedía hacer un nuevo análisis, en primer lugar, pues se reitera que la materia del asunto era diferente en ambos casos, por lo que quedaba a deber un estudio pormenorizado de lo relativo a la aplicación de las reglas generales en materia de prescripción de la acción penal en delitos fiscales.

En segundo lugar, como se expresó, en términos del artículo 6° del Código Penal Federal, el principio de especialidad, opera sólo en cuanto está efectivamente regulado en la ley especial, por lo que se debía estudiar si la norma penal – tributaria, ofrece un espectro lo suficientemente amplio, como para estimar que la misma no requiere apoyo de la norma general.

De tal suerte, considero que atendiendo al Principio de Especialidad de la ley, en torno al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, la conclusión debió ser que al no encontrarse suficientemente normada la prescripción con dicho precepto, o por lo menos quedar limitada su regulación, lo que jurídicamente procede es la aplicación de las reglas del Código Penal Federal no previstas en la norma especial.

Así, resultaba necesario analizar si la prescripción de la acción penal en delitos fiscales se interrumpe con la formulación de la querrela y si se le aplican las reglas generales previstas en el Código Penal Federal, bajo al menos dos aspectos:

- a) Que conforme al artículo 6° del Código Penal Federal, el principio de especialidad no requiere que exista en la ley especial una remisión expresa a la general, para complementar lo no regulado en la primera y evitar lagunas en cuanto a la aplicación de la figura de la prescripción en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- b) Que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, señalaba en su parte final que: "En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.", que a su vez, hacía aplicable el segundo párrafo del artículo 107 del Código Penal Federal, en cuanto señala que una vez satisfecho el requisito de procedibilidad dentro del plazo, la prescripción seguirá transcurriendo según las reglas para los delitos perseguibles de oficio, o sea, que se interrumpe y nuevamente empieza a transcurrir su término a partir de la formulación de dicha querrela⁵³.

⁵³ Época: Novena Época Registro: 170924 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVI, Noviembre de 2007 Materia(s): Penal Tesis: I.6o.P.106 P Página: 752

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. EN LOS DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA, LA PRESENTACIÓN DE ÉSTA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ANTE EL MINISTERIO PÚBLICO, INTERRUMPE EL TÉRMINO PARA QUE OPERE AQUELLA FIGURA.

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación prevé el término para que opere la prescripción de la acción penal para los delitos fiscales, así, este numeral establece dicha figura a partir de la temporalidad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cumplir con el requisito de procedibilidad, es decir, el tiempo para formular querrela cuando el delito lo requiera, o a partir del simple transcurso del tiempo cuando aquello no ocurra, ante la imposibilidad para poder perseguirlos. Ahora bien, la presentación de la querrela por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante el Ministerio Público interrumpe dicho término, toda vez que constituye un acto encaminado a la persecución del delito, por lo que a partir de ese momento la prescripción se rige por la segunda parte del citado artículo 100, que dice: "En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.", que a su vez, hace aplicable el segundo párrafo del artículo 107 del Código Penal Federal, en cuanto señala que una vez satisfecho el requisito de procedibilidad dentro del plazo, la prescripción seguirá transcurriendo según las reglas para los delitos perseguibles de oficio, o sea, que se interrumpe y nuevamente empieza a transcurrir su término a partir de la formulación de dicha querrela.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

A continuación, se presentan otras razones que justifican la necesidad de que, ante la falta de regulación integral en la ley especial, como es el Código Fiscal de las Federación en materia de delitos fiscales, se recurran a las normas y principios establecidos en la ley marco, siendo esta el Código Penal Federal, en aplicación al mencionado Principio de Especialidad:

I. Regulación integral de la figura

Para que se pudiera considerar que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, regulaba efectivamente todo lo relacionado con la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales que se persiguen por querrela y no se limita a establecer los plazos de caducidad del requisito de procedibilidad, como se sostiene aquí, es indispensable ilustrar todo el esquema normativo que ofrecen las normas generales en materia de prescripción penal y concluir si la especial es suficiente para cubrir dicha exigencia.

Para lo cual me permito remitir al siguiente cuadro comparativo:

CÓDIGO PENAL FEDERAL	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
<p>CONCEPTO Artículo 101.- La prescripción es personal y para ella bastará el simple transcurso del tiempo señalado por la ley.</p> <p>DUPLICIDAD DE PLAZOS Los plazos para la prescripción se duplicarán respecto de quienes se encuentren fuera del territorio nacional, si por esta circunstancia no es posible integrar una averiguación previa, concluir un proceso o ejecutar una sanción.</p> <p>OPERA DE OFICIO La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción el acusado. Los jueces la suplirán de oficio en todo caso, tan luego como tengan conocimiento de ella, sea cual fuere el estado del proceso.</p>	<p>NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO</p>
<p>MOMENTO EN QUE CORREN LOS PLAZOS EN DELITOS DE OFICIO Artículo 102.- Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se</p>	<p>HAY REMISIÓN EXPRESA AL CPF En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.</p>

CÓDIGO PENAL FEDERAL	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
<p>considerará el delito con sus modalidades, y se contarán:</p> <p>I.- A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;</p> <p>II.- A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;</p> <p>III.- Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y</p> <p>IV.- Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.</p>	
<p>CONTINUIDAD DE LOS PLAZOS Artículo 103.- Los plazos para la prescripción de las sanciones serán igualmente continuos y correrán desde el día siguiente a aquel en que el condenado se sustraiga a la acción de la justicia, si las sanciones son privativas o restrictivas de la libertad, y si no lo son, desde la fecha de la sentencia ejecutoria.</p>	<p>NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO</p>
<p>DELITOS QUE NO TIENEN PENA PRIVATIVA DE LIBERTAD Artículo 104.- La acción penal prescribe en un año, si el delito sólo mereciere multa; si el delito mereciere, además de esta sanción, pena privativa de libertad o alternativa, se atenderá a la prescripción de la acción para perseguir la pena privativa de libertad; lo mismo se observará cuando corresponda imponer alguna otra sanción accesoria.</p>	<p>NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO</p>
<p>TERMINO EN DELITOS DE OFICIO Artículo 105.- La acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala la ley para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de tres años</p>	<p>HAY REMISIÓN EXPRESA AL CPF En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.</p>
<p>PENAS DE DESTITUCIÓN, PRIVACIÓN DE DERECHOS E INHABILITACIÓN. Artículo 106.- La acción penal prescribirá en dos años, si el delito sólo mereciere destitución, suspensión, privación de derecho o inhabilitación, salvo lo previsto en otras normas.</p>	<p>NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO</p>

CÓDIGO PENAL FEDERAL	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
<p>Artículo 107.- Cuando la ley no prevenga otra cosa, la acción penal que nazca de un delito que sólo puede perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contado desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tengan conocimiento del delito y del delincuente, y en tres, fuera de esta circunstancia.</p> <p>Pero una vez llenado el requisito de procedibilidad dentro del plazo antes mencionado, la prescripción seguirá corriendo según las reglas para los delitos perseguibles de oficio.</p>	<p>Artículo 100.- La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.</p>
<p>INTERRUPCIÓN</p> <p>Artículo 110.- La prescripción de las acciones se interrumpirá por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y de los delincuentes, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada.</p> <p>Si se dejare de actuar, la prescripción empezará a correr de nuevo desde el día siguiente al de la última diligencia.</p> <p>La prescripción de las acciones se interrumpirá también por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente, por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional, y por el requerimiento de entrega del inculpado que formalmente haga el</p>	<p>NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO</p>
<p>EXCEPCIÓN DE LA INTERRUPCIÓN</p> <p>Artículo 111.- Las prevenciones contenidas en los dos primeros párrafos y en el primer caso del tercer párrafo del artículo anterior, no operarán cuando las actuaciones se practiquen después de que haya transcurrido la mitad del lapso necesario para la prescripción.</p> <p>Se exceptúa de la regla anterior el plazo que el artículo 107 fija para que se satisfaga la querrela u otro requisito equivalente.</p>	<p>NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO</p>
<p>DECLARATORIA PREVIA</p> <p>Artículo 112.- Si para deducir una acción penal exigiere la ley previa declaración o resolución de</p>	<p>NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO</p>

CÓDIGO PENAL FEDERAL	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
alguna autoridad, las gestiones que con ese fin se practiquen, antes del término señalado en el artículo precedente, interrumpirán la prescripción.	
<p>PRESCRIPCIÓN DE LA PENA</p> <p>Artículo 113.- Salvo que la ley disponga otra cosa, la pena privativa de libertad prescribirá en un tiempo igual al fijado en la condena y una cuarta parte más, pero no podrá ser inferior a tres años; la pena de multa prescribirá en un año; las demás sanciones prescribirán en un plazo igual al que deberían durar y una cuarta parte más, sin que pueda ser inferior a dos años; las que no tengan temporalidad, prescribirán en dos años. Los plazos serán contados a partir de la fecha en que cause ejecutoria la resolución.</p>	NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO
<p>PRESCRIPCIÓN DE LA PENA</p> <p>Artículo 114.- Cuando el reo hubiere extinguido ya una parte de su sanción, se necesitará para la prescripción tanto tiempo como el que falte de la condena y una cuarta parte más, pero no podrá ser menor de un año.</p>	NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO
<p>INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA PENA</p> <p>Artículo 115.- La prescripción de la sanción privativa de libertad sólo se interrumpe aprehendiendo al reo, aunque la aprehensión se ejecute por otro delito diverso, o por la formal solicitud de entrega que el Ministerio Público de una entidad federativa haga al de otra en que aquél se encuentre detenido, en cuyo caso subsistirá la interrupción hasta en tanto la autoridad requerida niegue dicha entrega o desaparezca la situación legal del detenido que motive aplazar el cumplimiento de lo solicitado.</p> <p>La prescripción de las demás sanciones se interrumpirá por cualquier acto de autoridad competente para hacerlas efectivas. También se interrumpirá la prescripción de la pena de reparación del daño o de otras de carácter pecuniario, por las promociones que el ofendido o persona a cuyo favor se haya decretado dicha reparación haga ante la autoridad fiscal</p>	NO HAY REGULACIÓN AL RESPECTO

CÓDIGO PENAL FEDERAL	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
correspondiente y por las actuaciones que esa autoridad realice para ejecutarlas, así como por el inicio de juicio ejecutivo ante autoridad civil usando como título la sentencia condenatoria correspondiente.	

Como se advierte, es evidente la ausencia de una regulación integral en materia de prescripción de delitos fiscales que se persiguen por querrela, de acuerdo a la interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuestiones que no habría necesidad de regular especialmente si se aplicara con puntualidad el principio de especialidad previsto en el artículo 6º del Código Penal Federal.

II. Interrupción de los términos de prescripción.

Al no permitirse la interrupción de los plazos de prescripción de la acción penal en los delitos perseguibles por querrela, se nulifica el propósito de ésta figura jurídica que consiste en sancionar la inactividad del Estado en la persecución de los delitos.

En efecto, la Corte concluyó que los plazos de prescripción de la acción penal, no se interrumpen, inclusive cuando existe actuación diligente y constante del Ministerio Público para llegar a la verdad histórica de los hechos, lo que definitivamente va en contra de la lógica jurídica y de la razón de ser de la prescripción, la que por un lado protege al gobernado de no estar sujeto a investigación perpetuamente, pero también protege al procedimiento mismo de que no se extermine por esta causa, si se prosigue bajo una continuidad razonable.

No debemos soslayar que el artículo 21 Constitucional, confiere al Ministerio Público la función de perseguir los delitos, en virtud de que la acción no es algo que ha ingresado a su patrimonio y del cual pueda disponer a su arbitrio, sino una atribución que en cualquier momento debe cumplirse; en estos términos debe ejercitar la acción penal y no renunciar a la misma absteniéndose o desistiéndose porque carece de facultad para hacerlo.⁵⁴

⁵⁴ Miguel Ángel CASTILLO SOBERANES, *El Monopolio de la Acción Penal del Ministerio Público en México*, México, 1992.

III. El plazo fenece para el Ministerio Público cuando la obligación es de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En efecto, si en el plazo de 3 años a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene conocimiento del delito y del delincuente, debe de acontecer lo siguiente; i) presentación de la querrela, ii) integración de la averiguación previa –hay que recordar que estamos analizando los delitos a los que se les aplica el artículo previo a la reforma de diciembre de 2011 y antes de la entrada en vigor del procedimiento acusatorio adversarial, donde el término correcto es carpeta de investigación- y iii) el ejercicio de la acción penal, no debe pasar desapercibido que las dos últimas etapas y que probablemente ameritan una mayor disponibilidad de tiempo, no están a cargo de la institución que se entera del delito, sino de la que recibe la querrela y le da trámite.

Lo anterior, se traduce en que la sanción al Ministerio Público, que implica que prescriba de la acción penal por su inactividad, puede no depender de éste, si el querellante no formula la querrela en un tiempo suficientemente razonable para llevar a cabo la investigación y consignación ante el juez penal.

Dicho en otras palabras, el plazo le corre a la parte ofendida, pero la sanción es para el Ministerio Público.

Es importante distinguir que cada sujeto debe tener sus propios plazos y términos para cumplir con su obligación, sin que pueda considerarse que todo pertenece a un mismo ente.

Esto, tomando en cuenta que incluso la Primera Sala de la Corte Federal, ha ponderado que las personas morales oficiales, con características propias de autoridad, al acudir ante la representación social a presentar una querrela, en su calidad de ofendidos, no gozan de privilegio alguno, ya que el Código Federal de Procedimientos Penales no prevé excepción alguna al respecto, es indudable que los requisitos de procedibilidad para la formulación de la querrela por escrito establecidos en el artículo 119 del código citado, para que pueda eventualmente surtir los efectos que señala el segundo párrafo del artículo 16 de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son aplicables en cualquier hipótesis, sin importar que se presente por un servidor público en ejercicio de sus funciones.⁵⁵

Lo expresado demuestra que la interpretación de la Corte Federal del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, debe revisarse en cuanto al equilibrio procesal de los sujetos del procedimiento penal, para distinguir los plazos bajo los cuales deben cumplir cada uno con su obligación.

Al respecto vale la pena, mencionar la reflexión de Chaim Perelman, en el sentido de que “las formulas de justicia concreta plantean o implican categorías esenciales cuyo miembro deben ser tratados de cierta manera, la misma para todos. La justicia formal puede coincidir, en todos los casos en una desigualdad real, a causa de la arbitrariedad de las reglas. Se sigue de aquí que el papel de la justicia formal es muy reducido en todos los casos que no se trate de reglas establecidas, impuestas al que debe observarlas. Si se desea que la justicia formal no sea una formula vacía fuera del derecho positivo, es indispensable eliminar en la medida de lo posible, ya sea en moral o en derecho natural, lo arbitrario de las reglas que debe aplicar”.⁵⁶

⁵⁵ JURISPRUDENCIA: Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Junio de 2003 Página: 113 Tesis: 1a./J. 24/2003 Jurisprudencia Materia(s): Penal QUERRELLA PRESENTADA POR ESCRITO. LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 119 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, SON APLICABLES CUANDO AQUÉLLA ES FORMULADA POR UN SERVIDOR PÚBLICO EN EJERCICIO DE SUS FUNCIONES.

La querrela presentada por escrito, sólo puede formularla quien esté legitimado para ello, es decir, el sujeto titular del bien jurídico tutelado o su legítimo representante, de manera que si alguien la formula a nombre de otra persona, física o moral, sin haber acreditado su representación o sin estar facultado para ello, no podrá estimarse legalmente demostrada la existencia de tal figura y, por tanto, no podrá el Ministerio Público iniciar la averiguación previa respectiva. Atento lo anterior y tomando en consideración que las personas morales oficiales, con características propias de autoridad, al acudir ante la representación social a presentar una querrela, en su calidad de ofendidos, no gozan de privilegio alguno, ya que el Código Federal de Procedimientos Penales no prevé excepción alguna al respecto, es indudable que los requisitos de procedibilidad para la formulación de la querrela por escrito establecidos en el artículo 119 del código citado, para que pueda eventualmente surtir los efectos que señala el segundo párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son aplicables en cualquier hipótesis, sin importar que se presente por un servidor público en ejercicio de sus funciones, por lo que en tal caso el Ministerio Público debe asegurarse de la identidad del querellante, de su legitimación, así como de la autenticidad de los documentos en que aparezca formulada la querrela y en los que se apoye.

⁵⁶ Chaim PERELMAN, *De la Justicia*, 1964 <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=453>.

CAPÍTULO III. ANÁLISIS CRÍTICO A LA REFORMA DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 12 DE DICIEMBRE DE 2011.

3.1 Proceso Legislativo

El 8 de septiembre de 2011, el Ejecutivo Federal presentó la iniciativa de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

Se propusieron al Congreso de la Unión medidas de simplificación administrativa sobre la vigencia de los certificados de firma electrónica avanzada que confirman el vínculo entre los firmantes de los documentos digitales y los datos de creación de su firma electrónica; medidas que faciliten el pago de productos y aprovechamientos mediante la utilización de sistemas electrónicos; una regla de redondeo para la obtención de la tasa de recargos por mora; mantener como forma de pago de las devoluciones el depósito en la cuenta del contribuyente que las solicita; la actualización de diversas disposiciones para aclarar que es el Instituto Nacional de Estadística y Geografía y no el Banco de México el encargado de elaborar el Índice Nacional de Precios al Consumidor; simplificar las normas aplicables a los comprobantes fiscales; establecer el fundamento legal para actualizar el monto de las multas y cantidades en moneda nacional previstas en la Ley Aduanera y, en materia de prescripción de la acción penal en los delitos fiscales, modificaciones a fin de precisar las reglas con las que opera dicha figura jurídica.

Respecto a la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales, se señaló en la Exposición de Motivos que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación establecía el plazo para la prescripción de la acción penal tratándose de los delitos fiscales que se persiguen por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Sin embargo, existe una diversidad de criterios en cuanto a la aplicación e interpretación del precepto antes citado, así como de los conceptos y reglas establecidas en el mismo, lo que se traduce en un margen de opacidad que deja impunes conductas delictivas.

Se refirió que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 187/2010, fijó diversos criterios en relación con dicho precepto, considerando algunos precedentes sustentados tanto por el Pleno como por la propia Sala de ese alto Tribunal, los cuales se explican a continuación:

La prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe sujetarse a las reglas señaladas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación y no a lo previsto por el Código Penal Federal, esto en atención al principio de especialidad que establece que la norma especial prevalece sobre la general.

Las reglas que contempla el citado precepto legal para computar la prescripción de la acción penal deben interpretarse conforme a lo siguiente:

Si antes de fenecido el plazo de cinco años desde la comisión del delito, así sea en el límite máximo del mismo, la mencionada Secretaría tiene conocimiento del delito y de su presunto autor, nacerá su derecho para instar el ejercicio de la acción penal, el cual necesariamente tendría que ocurrir dentro de tres años contados a partir del día en que se tenga el conocimiento del hecho criminal y del delincuente.

Si el conocimiento del delito y del delincuente ocurre al mismo tiempo de la comisión del delito, transcurrido el plazo de tres años que señala la primera hipótesis del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación sin que se ejerza la acción penal habrá operado la figura jurídica de la prescripción, sin que la citada Secretaría pudiera aprovechar el plazo de cinco años a partir de ese evento, pues la segunda regla de prescripción fue excluida al haberse ya actualizado la primera.

La interpretación anterior, señaló la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es acorde con el término de caducidad en materia fiscal, pues si las autoridades fiscales cuentan con el plazo de cinco años para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios e imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, esto significa que, mientras no transcurra dicho plazo, la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público al ejercer la facultad de comprobación respecto de las actividades desplegadas por el contribuyente y detectar el incumplimiento de obligaciones fiscales que le generen responsabilidad administrativa o penal teniendo conocimiento del delito y del delincuente dentro de ese plazo, estará facultada para formular la querrela e instar el ejercicio de la acción penal dentro de los tres años que prevé la primera hipótesis del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, sin importar que éste exceda la fecha en que habría prescrito el delito conforme a la segunda hipótesis.

Es decir, la mencionada Sala precisó que la forma mediante la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede tener conocimiento de que el particular cometió el delito es mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, mismas que cuentan con un término de caducidad de cinco años, durante el cual las autoridades fiscales pueden válidamente solicitar documentación al contribuyente para verificar el cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria.

En razón de lo antes expuesto, se dijo, es necesario que se adecuen los plazos de prescripción de la acción penal en delitos que se persiguen por querrela, en atención a la dilación que puede llevar la ejecución de estos procedimientos administrativos sin los cuales sería imposible tener conocimiento de que el contribuyente efectivamente cometió el delito que se le imputa.

El único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal federal es el Ministerio Público de la Federación, al que puede coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos y con los límites que marcan las leyes; correspondiéndole el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito.

De ahí que, si durante algún acto de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conoce de hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede presentar inmediatamente la querrela respectiva, sin importar el estado que guarden sus actuaciones, ya que en el procedimiento que se inicie el Ministerio Público de la

Federación realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado.

Las actuaciones realizadas tanto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como por la autoridad ministerial en la averiguación previa no interrumpen los plazos de tres o cinco años (de acuerdo al supuesto que se actualice) que establece el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, tanto para que se querelle la ofendida como para que, si procede, el Ministerio Público de la Federación ejerza la acción penal, pues dentro de dichos plazos deberán ocurrir las dos acciones mencionadas.

Si bien con los criterios anteriormente expuestos se resuelven diversos problemas relativos a la prescripción de la acción penal prevista en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, no se define con exactitud el momento en que se considera que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y del delincuente, para efectos de instar el ejercicio de la acción penal, esto es, si debe hacerlo inmediatamente de que tiene conocimiento de hechos probablemente constitutivos de un delito fiscal, aún sin haber concluido el ejercicio de sus facultades de comprobación o si, por el contrario, debe hacerlo una vez concluido el ejercicio de dichas facultades, lo que implica otorgar al contribuyente el derecho para desvirtuar los hechos observados en las actas levantadas con motivo del ejercicio de las referidas facultades.

Lo anterior, señaló la iniciativa en cuestión, genera inseguridad jurídica a los contribuyentes en la medida en que se posibilita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular la querrela inmediatamente que detecte probables incumplimientos tributarios, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, sin tener pleno conocimiento de que efectivamente se cometió el delito de que se trate, con la consecuente afectación que ello provoca en los derechos de los particulares.

De igual forma, agregó la exposición de motivos, se genera incertidumbre para la citada dependencia en la medida en que se deja un amplio margen de discrecionalidad a las autoridades ministeriales o jurisdiccionales para determinar el momento en el que se tiene conocimiento del delito y del delincuente, pues si la referida Secretaría presenta la querrela

una vez que concluye el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente podría alegar que la autoridad fiscal tuvo conocimiento del delito durante el ejercicio de esas facultades, incluso desde el momento en que se inició el ejercicio de las mismas y, por lo tanto, computar el plazo prescriptivo a partir de ese momento.

Con el fin de solucionar esta problemática, el Ejecutivo Federal propuso reformar el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación para establecer un plazo de prescripción de la acción penal de ocho años para aquellos delitos respecto de los cuales las autoridades fiscales deben concluir los procedimientos de fiscalización para comprobar la comisión de los mismos, en el cual quedaría comprendido el plazo de cinco años que tienen las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación, más un plazo de tres años para concluir los referidos procedimientos, así como el tiempo que requiere la autoridad ministerial para integrar la averiguación correspondiente, una vez formulada la querrela por la autoridad fiscal.

Asimismo, se propuso establecer un plazo de tres años para los otros delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación que, por las características de las conductas que tipifican, no están vinculados con el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, ya sea porque, de acuerdo con los diversos registros y mecanismos de control, pueden conocer la comisión del delito sin tener que ejercer las citadas facultades o porque conocen del delito en el momento en que éste se comete. También se consideran aquellos casos que implican abusos por parte de los servidores públicos que actúan en representación de las autoridades fiscales y de personas autorizadas por las propias autoridades fiscales para llevar a cabo tareas específicas, ya que el delito se conoce en el momento en que éste se comete.

Señaló la iniciativa del Ejecutivo Federal, que los delitos que se registrarán conforme al plazo de prescripción de la acción penal referido en el párrafo anterior.

Por otra parte, se propuso establecer que los plazos de prescripción de la acción penal previstos en el Código Fiscal de la Federación se contarán aplicando las mismas reglas que se prevén en el artículo 102 del Código Penal Federal, siendo éstas las siguientes: i) a partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo; ii) a partir del día en que se

realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa; iii) desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado, y iv) desde la cesación de la consumación en el delito permanente.

Se dijo en la citada iniciativa de reforma legal que el método que se propone para computar los plazos de prescripción de la acción penal, basado en el momento en que se consuma el delito y no en el momento en que la autoridad tiene conocimiento del mismo, es similar al que se aplica en otros países con sistemas jurídicos similares al de nuestro país, como es el caso de España, Argentina, Chile, Perú, Colombia, entre otros.

En ese sentido, se planteó que el plazo para la prescripción de la acción penal únicamente se interrumpa con el ejercicio de dicha acción, por lo que no se interrumpirá con la querrela formulada por las autoridades fiscales, ni con ninguna de las actuaciones de la autoridad ministerial.

Por último, se propuso incluir una disposición transitoria con el objeto de señalar el momento en el que debe considerarse que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delinciente en su calidad de ofendido, especificando que ello ocurre en la fecha en la que el Servicio de Administración Tributaria emite el Dictamen Técnico Contable a través del cual se aprecia la probable conducta delictiva, así como al probable responsable y especialmente el daño o perjuicio causado al fisco de la Federación, con lo cual se aseguraría que en todos los casos anteriores a la entrada en vigor de la reforma que se propone se aplique la misma regla.

Con esta precisión, se daría certeza jurídica al contribuyente, al tiempo que se reduciría el margen de discrecionalidad que actualmente prevalece en los procedimientos penales que actualmente se encuentran radicados ante las distintas autoridades ministeriales y judiciales.

Como se advierte del capítulo anterior, esta última disposición transitoria, la cual no se aprobaría en el Congreso de Unión, no sería necesaria bajo la interpretación que al efecto llevó a cabo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación años más tarde.

De tal suerte el texto propuesto en la iniciativa del Ejecutivo Federal fue del tenor literal siguiente:

Artículo 100. La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en ocho años. Tratándose de los delitos previstos en los artículos 110, 112, 114, 114-A, 114-B, 115 y 115-Bis de este Código, la acción penal prescribirá en tres años.

Los plazos de prescripción a que se refiere el párrafo anterior se contarán:

I. A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo.

II. A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa.

III. Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado.

IV. Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.

La prescripción a que se refiere este artículo sólo se interrumpirá con el ejercicio de la acción penal.

Artículos Transitorios

Séptimo. Para los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación que se hayan cometido con anterioridad a la entrada en vigor del presente decreto se aplicarán los plazos de prescripción y las reglas de cómputo de los mismos, previstos en las disposiciones vigentes al momento en que se hubieren llevado a cabo, por lo que para ellos se seguirá considerando como la fecha en la que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delincuente la de la emisión del dictamen técnico Contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria.

En el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, se señaló que en relación con la reforma propuesta a la Prescripción de la acción penal (artículo 100 CFF); la iniciativa del Ejecutivo federal pretende fijar el plazo de prescripción de la acción penal con base en la pena máxima de delitos fiscales, lo cual, la comisión consideró que se torna desproporcionado en relación con el mecanismo aritmético aplicado en el sistema procesal penal mexicano.

Señaló que no es viable la propuesta en estudio de reformar el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que dicho precepto regula la prescripción de la acción penal, no así en derecho a formular querrela, y en virtud de que la propuesta en estudio pretende establecer la existencia de un plazo único y no dependiente de la pena aplicable, resulta excesivo el plazo de 8 años propuesto comparado con el plazo de prescripción de la acción penal aplicable para otros delitos de igual o mayor gravedad.

Aunado a lo anterior, se dijo que en virtud del trabajo jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el tema relativo a la prescripción de la acción penal y, en específico, en relación a los delitos fiscales, se requiere reformar las disposiciones relativas del Código Fiscal de la Federación para dotar de certeza jurídica a la institución de la prescripción y llenar las lagunas existentes en la actual regulación.

Por último, se consideró razonable establecer un periodo para otorgar certeza jurídica, tanto a la autoridad como a los contribuyentes, y que puedan familiarizarse y medir los tiempos establecidos en el precepto en estudio, al 31 de agosto de 2012.

Por lo que la Comisión de Hacienda y Crédito Público propuso la siguiente redacción, la cual constituye el texto legal vigente:

Artículo 100. El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

Transitorio

Octavo. La reforma al artículo 100 del presente Código, relativa a la Prescripción de la acción penal, entrará en vigor el 31 de agosto de 2012.

3.2 Aspectos destacables de la reforma y aquellos que deben ponderarse en una subsecuente modificación.

El primer aspecto relevante de la reforma en cuestión fue la ponderación de las interpretaciones que realizó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre los tres grandes temas, desarrollados en el capítulo anterior, que presentaba el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2012.

Como debe ocurrir en la construcción normativa de todo sistema jurídico, la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la alineación de ley secundaria con las previsiones consagradas en la Carta Magna, es uno de los principales elementos a considerar para realizar ajustes a la legislación, de ahí que se considera afortunado que la modificación propuesta por el Ejecutivo Federal y aprobada en diferentes términos por el H. Congreso de la Unión, se sustentara sobre la base de los criterios emitidos por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las Contradicciones de Tesis 32/2006 y 187/2010.

Sin duda, el punto más relevante que ayudó a resolver la reforma fue el relativo a la aplicación de las reglas generales de la prescripción de la acción establecidas en el Código Penal Federal, a los delitos fiscales, en concordancia con el principio de especialidad de la ley penal.

En la presente Tesis, se ha destacado la importancia de que dichas reglas generales complementaran la regulación en los delitos fiscales. También se señaló que el criterio emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Contradicción de Tesis 187/2010, amerita una nueva reflexión dado que en términos del principio de especialidad previsto en el artículo 6 del Código Penal Federal, no se requería de dicha remisión expresa.

No obstante lo anterior, se considera que el texto reformado clarifica para que no exista lugar a dudas, en lo relativo a la remisión a las reglas generales complementarias del Código Penal Federal, que deben regir también a los delitos fiscales, cuya importancia se destacó en el apartado respectivo.

Dado que el presente estudio obliga a la crítica sobre el tema en cuestión, en particular establecer si la reforma legal se ajusta a lo criterios emitidos por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, perfeccionando a su vez la regulación en materia de prescripción de la acción penal en delitos fiscales, a continuación, se señalan aquellos aspectos que no alcanzaron estos objetivos:

En cuanto al tema relativo a los Plazos, su cuantificación y razonabilidad, debe decirse que lejos de perfeccionarse hubo retroceso en su configuración normativa.

En efecto, desde la iniciativa del Ejecutivo Federal, esto se vio como un obstáculo para lograr los fines de la persecución de los delitos fiscales y no obstante que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Contradicción de Tesis 32/2010 había resuelto la forma en que los plazos tres y cinco años debían aplicarse - lo cual se analizó en el apartado relativo - se optó por una solución práctica de sumar ambos términos, para dejar un único plazo de 8 años.

El problema de todo esto fue que el Poder Legislativo consideró desproporcionada dicha propuesta en relación con el mecanismo aritmético aplicado en el sistema procesal penal mexicano y sin más lo redujeron a un único plazo de 5 años.

Se estima que ambas posiciones se alejaron de la fórmula probada establecida en el sistema jurídico mexicano, de contemplar dos plazos para la formulación de la querrela o requisito de procedibilidad equivalente, uno que corre a partir de que el querellante tiene conocimiento del delito y del delincuente y otro fuera de esa circunstancia que empieza a correr a partir de la comisión del delito.

Máxime si consideramos que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Contradicción de Tesis 32/2010, resolvió con claridad la forma en la que debían correr ambos plazos, en el sentido de que si antes de fenecido el plazo de cinco años desde la comisión del delito, así sea en el límite máximo del mismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y de su presunto autor, nacerá su derecho para instar el ejercicio de la acción penal, que necesariamente tendría que ocurrir, dentro de los tres años contados a partir del día en que se tenga el referido conocimiento del hecho criminal y del delincuente. De igual manera, si el conocimiento del delito y del delincuente ocurre al mismo tiempo de la comisión del delito, transcurrido el plazo de tres años que señala la primera hipótesis del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación sin que se ejerza la acción penal, habrá operado la figura jurídica de la prescripción en comento, sin que, desde luego, pudiera aprovechar la secretaría el plazo de cinco años a partir de ese evento, pues la segunda regla de prescripción fue excluida al haberse ya actualizado la primera.

Ahora bien, la reforma en cuestión resolvió la problemática de determinar el momento en que la autoridad fiscal adquiere conocimiento del delito y del delincuente, eliminando el plazo que empezaba a correr cuando acontecía tal situación, considerando la exposición de motivos que las Jurisprudencias que hasta ese momento se habían emitido no resolvían con exactitud el momento en que se considera que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y del delincuente, para efectos de instar el ejercicio de la acción penal, esto es, si debe hacerlo inmediatamente de que tiene conocimiento de hechos probablemente constitutivos de un delito fiscal, aún sin haber concluido el ejercicio de sus facultades de

comprobación o si, por el contrario, debe hacerlo una vez concluido el ejercicio de dichas facultades, lo que implica otorgar al contribuyente el derecho para desvirtuar los hechos observados en las actas levantadas con motivo del ejercicio de las referidas facultades.

Lo anterior genera, se dijo:

- a) Inseguridad jurídica a los contribuyentes en la medida en que se posibilita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular la querrela inmediatamente que detecte probables incumplimientos tributarios, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, sin tener pleno conocimiento de que efectivamente se cometió el delito de que se trate, con la consecuente afectación que ello provoca en los derechos de los particulares.
- b) Incertidumbre para la citada dependencia en la medida en que se deja un amplio margen de discrecionalidad a las autoridades ministeriales o jurisdiccionales para determinar el momento en el que se tiene conocimiento del delito y del delincuente, pues si la referida Secretaría presenta la querrela una vez que concluye el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente podría alegar que la autoridad fiscal tuvo conocimiento del delito durante el ejercicio de esas facultades, incluso desde el momento en que se inició el ejercicio de las mismas y, por lo tanto, computar el plazo prescriptivo a partir de ese momento.

Pues bien, como se ha referido, con posterioridad a la reforma en cuestión, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Contradicción de Tesis 361/2013, analizó precisamente el momento en que debe considerarse que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y del delincuente, conforme a la disposición contenida en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011.

Determinó que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delincuente con la emisión del dictamen técnico contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria.

Este sentido, al haberse determinado por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tanto la forma en que se cuantificarán los plazos previstos en la norma previa a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, así como el momento preciso en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delincente en los delitos fiscales, ya no tienen lugar ni la inseguridad jurídica a los contribuyentes, ni la incertidumbre para la citada dependencia, como factores que motivaron la reforma.

Dicho lo anterior, es necesario determinar si la norma vigente mantiene los méritos para conservarse o debe realizarse una nueva reflexión a efecto de ajustar la legislación retomando los objetivos que motivaron la anterior reforma, consistentes en adecuar la normativa a los criterios emitidos por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y perfeccionar a su vez la regulación en materia de prescripción de la acción penal en delitos fiscales.

Como se apuntó, el tratamiento para los delitos perseguibles por querrela o requisito de procedibilidad equivalente en el sistema jurídico mexicano, prevé dos plazos que se excluyen entre sí, para dar oportunidad a que exteriorice la intención del ofendido de que se persiga el delito.

Esto resulta ser una figura importante en el sistema penal mexicano, que ha permitido ponderar la voluntad del querellante para solicitar la prosecución penal, al no verse afectados bienes jurídicos tutelados de la colectividad sino los propios, sin que exista razón suficiente para justificar que en tratándose de delitos fiscales, no se prevé el plazo que corre a partir de que el querellante adquiere conocimiento del delito y del delincente. Máxime que como se señaló la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó con toda claridad cómo deben de aplicarse y a partir de cuándo corren dichos plazos.

El haber eliminado el plazo de prescripción que corre a partir del conocimiento que se tenga del delito y el delincente y únicamente dejar el plazo amplio desde la comisión del delito, puede estimarse violatorio de los derechos humanos por haber suprimido sin razón justificada

un límite al poder del Estado para perseguir y sancionar los delitos fiscales, cuya potestad de querellarse se asocia al poder público.

Lo anterior, tiene sustento en lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que los criterios jurisprudenciales que se han venido construyendo sobre el particular, permiten apuntar que si bien la autoridad fiscal podría tener datos relacionados con un delito bajo la práctica de una visita domiciliaria, ello no significaría que estuviere compelida a formular querrela sin poder verificar su veracidad, especialmente, tratándose de delitos fiscales que, por su especial naturaleza y complejidad jurídica, incluso, su comprobación, requirieran la certeza de datos y obtención de constancias en la materia.

A su vez, la exigencia de que la autoridad fiscal verifique la veracidad de datos sobre un delito fiscal, para estar en aptitud de formular o no querrela, implica una mejor protección a la adecuada defensa de quien pudiera estar vinculado con el mismo, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y preparar su defensa oportunamente.

Además, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un órgano técnico especializado para la verificación de los datos en comento, como es el Servicio de Administración Tributaria, cuyas facultades son, precisamente, fungir como órgano de consulta en las materias fiscal y aduanera, de conformidad con la Ley del Servicio de Administración Tributaria, asimismo, es el órgano encargado de las facultades de comprobación de la visita domiciliaria para determinar si existen o no infracciones contra el fisco federal que en el caso pudieran constituir delitos fiscales.

Lo anterior, guarda estrecha vinculación con la oportunidad de la querrela bajo la necesaria verificación de las condiciones objetivas apuntadas, con lo dispuesto al efecto por el artículo 92, párrafo I, fracción I, y párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación.

Resulta entonces destacable que si la base sobre la que descansa la necesidad de prever plazos específicos para la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales, es precisamente permitir que la autoridad tributaria realice en términos de sus facultades la

revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente y dar oportunidad a este, para que en la sede administrativa lleve a cabo todo tipo de aclaraciones que justifiquen su correcto proceder y por tanto excluyan la actualización de cualquier delito fiscal, bajo confección actual pudiera no ser esto posible.

Esto es así, pues si la autoridad cuenta con 5 años para hacer la verificación fiscal y el plazo para formular la querrela es de igualmente 5 años, puede llegar a precipitarse la presentación del requisito de procedibilidad por parte del a Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin haber verificado su veracidad, especialmente, tratándose de delitos fiscales que, por su especial naturaleza y complejidad jurídica, incluso, su comprobación, requirieran la certeza de datos y obtención de constancias en la materia, como lo señaló la Corte Federal.

Por lo anterior, al haberse superado las razones que dieron origen a la reforma en cuestión, dado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación previó con claridad el momento en que la la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delinciente con la emisión del dictamen técnico contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria, se debe retomar ese plazo para presentar la querrela, alineado con la fórmula establecida en la norma general.

Por último, se considera desproporcionado que se haya establecido un término mínimo de prescripción de 5 años para aquellos delitos fiscales cuya máxima penalidad es incluso menor a ese período, como ocurre actualmente con los delitos previstos en los artículos 110 y 111⁵⁷

⁵⁷ Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

- I. Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.
- II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
- III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.
- V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la

del Código Fiscal de la Federación, lo cual debe de ponderarse en subsecuentes modificaciones a la ley.

contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

- I. (Se deroga).
- II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.
- III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- IV. Determine pérdidas con falsedad.
- V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.
- VI.- Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.
- VII. No cuente con los controles volumétricos de gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, según sea el caso, a que hace referencia la fracción I del artículo 28 de este Código, los altere o los destruya.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

CONCLUSIONES

1. La prescripción de la acción penal constituye una causa de extinción de la pretensión punitiva; siendo esta, la facultad del Estado para investigar, y perseguir los delitos, procesar y sentenciar a los delincuentes, así como ejecutar las penas impuestas
2. Existen diversas teorías que justifican la importancia de que se encuentre prevista la prescripción de la acción penal, dentro de las que destacan la seguridad jurídica, el derecho al olvido, el desinterés de la persecución, el desgaste probatorio, la limitación del poder penal, la duración razonable del proceso, la no consecución de los fines de la pena.
3. La legislación mexicana es claramente más favorecedora a la extinción de la acción penal por prescripción, comparada con las disposiciones que regulan la figura en diversos sistemas jurídicos latinoamericanos, basta observar los plazos amplios que prevén las legislaciones de España, Argentina, Perú, Colombia, Guatemala, Chile, Uruguay y Costa Rica, sobre las reglas y plazos para que opere la misma.
4. La figura de la prescripción no debe considerarse un aspecto positivo o negativo en sí mismo del sistema jurídico, es decir, no debemos considerarla un obstáculo para la efectividad de la justicia, que lleve a ampliar excesivamente sus plazos o incluso eliminarla, ni tampoco reducir desproporcionadamente los tiempos para que opere, propiciando una salida convenientemente precipitada para el infractor, sino que se debe encontrar el equilibrio entre dar pleno sentido a su justificación como límite a la fuerza punitiva del Estado y proteger los fines del procedimiento penal evitando impunidad en las conductas antisociales.
5. Previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, la regulación especial del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación señalaba que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito

y del delincuente; y si no tiene conocimiento en cinco años, que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

6. El artículo 100 del Código Tributario Federal previo a la citada reforma, regulaba los plazos que tenía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular la querrela, declaratoria o declaratoria de perjuicio, según corresponda.
7. La aplicación armónica de dichos plazos fue resuelta por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 32/2006-PS en donde totalmente sostuvo que si antes de fenecido el plazo de cinco años desde la comisión del delito, así sea en el límite máximo del mismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y de su presunto autor, nacerá su derecho para instar el ejercicio de la acción penal, que necesariamente tendría que ocurrir, dentro de los tres años contados a partir del día en que se tenga el referido conocimiento del hecho criminal y del delincuente. De igual manera, si el conocimiento del delito y del delincuente ocurre al mismo tiempo de la comisión del delito, transcurrido el plazo de tres años que señala la primera hipótesis del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación sin que se ejerza la acción penal, habrá operado la figura jurídica de la prescripción en comento, sin que, desde luego, pudiera aprovechar la secretaría el plazo de cinco años a partir de ese evento, pues la segunda regla de prescripción fue excluida al haberse ya actualizado la primera.
8. La razonabilidad de los plazos, se pondera desde la iniciativa de ley de 20 de diciembre de mil 1977, por la que se proponía la adición del artículo 43 Bis del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación en 1967 (antecedente del que nos rige de 1981) y al efecto, se dijo: "Se establece una regla especial para la prescripción de los delitos fiscales perseguibles por querrela, con objeto de hacerla congruente con el término de caducidad en materia fiscal".
9. Por otro lado, la aplicación del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación previamente a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre

de 2011, enfrentaba la problemática de determinar el momento en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene conocimiento del delito y del delincuente.

10. Al respecto la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Contradicción de Tesis 361/2013, determinó que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delincuente con la emisión del dictamen técnico contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria.
11. A partir de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, se elimina el plazo que corre a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento sobre el delito y del delincuente, por lo que sin duda el citado criterio de la Primera Sala hubiera sido determinante para el proyecto de iniciativa de reforma presentado por el Ejecutivo Federal; lo cual no fue posible tomando en cuenta que el mencionado criterio de Contradicción de Tesis se publicó en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación de Agosto de 2014, es decir, cuando ya se encontraba en vigor la norma reformada.
12. Otro de los puntos importantes a considerar del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación previo a la citada reforma, es la posibilidad de remitirse a las reglas generales del Código Penal Federal, en los diversos aspectos no regulados, conforme al Principio de Especialidad previsto en el artículo 6° del último ordenamiento citado. Sobre este tema la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la Contradicción de Tesis 187/2010, señaló medularmente que los delitos fiscales perseguibles por querrela, únicamente debe acudirse a los plazos establecidos en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, lo cual debe entenderse que las actuaciones realizadas tanto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como por la autoridad ministerial en la averiguación previa, no interrumpen los plazos de tres o cinco años (de acuerdo al supuesto que se actualice) que establece dicho precepto legal, tanto para que se querelle la ofendida como para que, si procede, el Ministerio Público ejerza la acción penal, sin que pueda acudirse a las reglas de prescripción para ejercer la acción penal que establece el Código Penal Federal.

13. No se comparte el criterio de la Primera Sala sobre este aspecto, por las siguientes razones:

a) Conforme al artículo 6° del Código Penal Federal, el Principio de Especialidad no requiere que exista en la ley especial una remisión expresa a la general, para complementar lo no regulado en la primera y evitar lagunas en cuanto a la aplicación de la figura de la prescripción en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b) El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, señalaba en su parte final que: "En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.", que a su vez, hacía aplicable el segundo párrafo del artículo 107 del Código Penal Federal, en cuanto señala que una vez satisfecho el requisito de procedibilidad dentro del plazo, la prescripción seguirá transcurriendo según las reglas para los delitos perseguibles de oficio, o sea, que se interrumpe y nuevamente empieza a transcurrir su término a partir de la formulación de dicha querrela

14. El 8 de septiembre de 2011, el Ejecutivo Federal presentó la iniciativa de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, señalando que la redacción vigente en ese momento generaba:

- Inseguridad jurídica a los contribuyentes en la medida en que se posibilita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para formular la querrela inmediatamente que detecte probables incumplimientos tributarios, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, sin tener pleno conocimiento de que efectivamente se cometió el delito de que se trate, con la consecuente afectación que ello provoca en los derechos de los particulares.
- Incertidumbre para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la medida en que se deja un amplio margen de discrecionalidad a las autoridades ministeriales o jurisdiccionales para determinar el momento en el que se tiene conocimiento del delito y del delincuente, pues si la referida Secretaría presenta la querrela una vez que

concluye el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente podría alegar que la autoridad fiscal tuvo conocimiento del delito durante el ejercicio de esas facultades, incluso desde el momento en que se inició el ejercicio de las mismas y, por lo tanto, computar el plazo prescriptivo a partir de ese momento.

15. A iniciativa del Ejecutivo Federal, se propuso reformar el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación para establecer un plazo de prescripción de la acción penal de ocho años para aquellos delitos respecto de los cuales las autoridades fiscales deben concluir los procedimientos de fiscalización para comprobar la comisión de los mismos, en el cual quedaría comprendido el plazo de cinco años que tienen las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación, más un plazo de tres años para concluir los referidos procedimientos, así como el tiempo que requiere la autoridad ministerial para integrar la averiguación correspondiente, una vez formulada la querrela por la autoridad fiscal.

Sin embargo, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, se señaló que en relación con la reforma propuesta a la Prescripción de la acción penal (artículo 100 CFF); la iniciativa del Ejecutivo federal pretende fijar el plazo de prescripción de la acción penal con base en la pena máxima de delitos fiscales, lo cual, la comisión consideró que se torna desproporcionado en relación con el mecanismo aritmético aplicado en el sistema procesal penal mexicano, proponiendo la siguiente redacción, la cual constituye actual texto legal:

Artículo 100. El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

Transitorio

Octavo. La reforma al artículo 100 del presente Código, relativa a la Prescripción de la acción penal, entrará en vigor el 31 de agosto de 2012.

16. Con la mencionada reforma se logró resolver lo relativo a la aplicación de las reglas generales de la prescripción de la acción establecidas en el Código Penal Federal, a los delitos fiscales, en concordancia con el Principio de Especialidad de la ley penal.
17. Sin embargo, al tenor de la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la forma en que se cuantificarán los plazos previstos en la norma previa a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, así como el momento preciso en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delinciente en los delitos fiscales, ya no tiene lugar ni la inseguridad jurídica a los contribuyentes, ni la incertidumbre para la citada Dependencia, como factores que motivaron la reforma.
18. El no contar con un plazo de prescripción que corre a partir del conocimiento que se tenga del delito y el delinciente y únicamente dejar el plazo amplio desde la comisión del delito, puede estimarse violatorio de los derechos humanos por haber suprimido sin razón justificada un límite al poder del Estado para perseguir y sancionar los delitos fiscales, cuya potestad de querellarse se asocia al poder público.
19. Sobre este punto la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló si bien la autoridad fiscal podría tener datos relacionados con un delito bajo la práctica de una visita domiciliaria, ello no significaría que estuviere compelida a formular querrela sin poder verificar su veracidad, especialmente, tratándose de delitos fiscales que, por su especial naturaleza y complejidad jurídica, incluso, su comprobación, requirieran la

certeza de datos y obtención de constancias en la materia, este esquema normativo implica una mejor protección a la adecuada defensa de quien pudiera estar vinculado con el mismo, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y preparar su defensa oportunamente, lo cual no se logrará al tenor del texto legal vigente.

20. En esta línea argumentativa, se debe considerar que la autoridad cuenta con 5 años para hacer la verificación fiscal y el plazo para formular la querrela es de igualmente 5 años, lo que puede ocasionar que se llegue a precipitar la presentación del requisito de procedibilidad por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin haber verificado su veracidad, especialmente, tratándose de delitos fiscales que, por su especial naturaleza y complejidad jurídica, incluso, su comprobación, requirieran la certeza de datos y obtención de constancias en la materia, como lo señaló la Corte Federal.
21. Por lo que si la base sobre la que descansa la necesidad de prever plazos específicos para la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales, es precisamente para permitir que la autoridad tributaria realice en términos de sus facultades la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente y dar oportunidad a este para que en la sede administrativa lleve a cabo todo tipo de aclaraciones que justifiquen su correcto proceder y por tanto excluyan la actualización de cualquier delito fiscal, bajo confección actual pudiera no ser esto posible.
22. A efecto de corregir lo que se apuntala a una posible inconstitucionalidad del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación en su configuración actual, se propone una nueva modificación al mismo, bajo los siguientes términos:
 - A. Retomar ambos plazos para presentar la querrela, esto es: 3 años, desde que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tenga conocimiento del delito y del delincuente y fuera de dicha circunstancia, 5 años a partir de la comisión del delito. Lo que se encuentra alineando con la fórmula establecida en la norma general.

- B. Identificar el conocimiento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre el delito fiscal y su perpetrador, respecto de la unidad administrativa con atribuciones para formular la querrela respectiva, pues no existe una concurrencia de sus funciones en todos sus órganos y unidades adscritas; así, mientras la Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Dirección General de Delitos Fiscales tiene la atribución exclusiva de presentar las querellas en los casos de Defraudación Fiscal y sus Equiparables, el Servicio de Administración Tributaria es el ente que tiene a su cargo la verificación al contribuyente para enterarse de la comisión del delito
- C. Debe resolverse también un elemento de posible desproporción del texto actual, del artículo en cuestión, en el sentido de que se haya establecido un término mínimo de prescripción de 5 años para aquellos delitos fiscales cuya máxima penalidad es incluso menor a ese período, como ocurre actualmente con los delitos previstos en los artículos 110 y 111 del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFÍA

1.- LITERATURA

- BURGOA O., Ignacio, *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*, Editorial Porrúa, 2000, México, 12.
- CARNELUTTI, Francesco, *Derecho Procesal Penal*, Editorial Oxford, México D.F., 2003, II, 40.
- CASTELLANOS, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México 1977, 324-325.
- CASTILLO SOBERANES Miguel Ángel, *El Monopolio de la Acción Penal del Ministerio Público en México*, México, 1992.
- CUELLO CALON, Eugenio. *Derecho Procesal Penal*, Editorial Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1981, I, 789.
- DÍAZ DE LEÓN, Marco Antonio, *Diccionario de Derecho Procesal Penal*, Editorial Porrúa, México, 2004, I, 51.
- FIX ZAMUDIO Héctor, OVALLE FAVELA José, *Derecho Procesal*, UNAM, México 1991, 64.
- FLORIAN Eugenio, *Elementos de Derecho Procesal Penal*, Editorial Bosch, Barcelona, 1934, 172.
- GÓMEZ LARA Cipriano, *Teoría General del Proceso*, Editorial Oxford, México D.F. 2000, IX, 85.
- GONZÁLEZ RAYA Juan Manuel. *Lineamientos Fundamentales de Derecho Procesal Penal*, Editorial Ecce Homo, México, 2009, 48.
- GRANARA David Alberto, *Derecho Procesal Penal*, Editorial Nova Tesis, 2003, 90.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, *Enciclopedia Jurídica Mexicana* Editorial Porrúa, México, 2002, 64.
- RIVERA SILVA Manuel, *El Procedimiento Penal*, Editorial Porrúa, México, 1997, 44.
- PERELMAN Chaim, *De la Justicia*, 1964 <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=453>
- PRIETO-CASTRO Leonardo, *Cuestiones de Derecho Procesal*, Editorial Porrúa, México 198, p 50.
- RIVERA SILVA, Manuel, *El Procedimiento Penal*, Editorial Porrúa, México, 1997, 44.
- VALLETTA María Laura, *Diccionario Jurídico*, Valletta Ediciones, Buenos Aires, 2004, III, 555.
- VARIOS, *El Ministerio Público en el Distrito Federal*, Conferencias, México 1997, 69
- VICENZO MANZINI, *Tratado de Derecho Procesal Penal Editorial*, Ejea, Buenos Aires, 1971, IV, 143.

2.- ORDENAMIENTOS JURÍDICOS

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- CÓDIGO PENAL FEDERAL.
- CÓDIGO FEDERALES DE PROCEDIMIENTOS PENALES.
- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.
- REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.- CONSULTAS EN INTERNET:

- <http://www.ordenjuridico.gob.mx/leyes.php>
- <http://www.ordenjuridico.gob.mx/fichaOrdenamiento.php?idArchivo=244&ambito=emisor&idEmisor=7&idEspecifico=7&poder=Ejecutivo>
- <http://www2.scjn.gob.mx/leyes/Default.htm>.
- <http://200.38.163.161/UnaEj.asp?nEjecutoria=19882&Tpo=2>
- <http://200.38.163.161/UnaTesislnkTmp.asp?nlus=163174&cPalPrm=&cFrPrm=>
- <http://200.38.163.161/UnaTesislnkTmp.asp?nlus=163175&cPalPrm= &cFrPrm=>
- <http://200.38.163.161/UnaEj.asp?nEjecutoria=22576&Tpo=2>.
- <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=453> PERELMAN, chaim, "De la Justicia", 1964.
- <http://www.stanfordlawreview.org/online/privacy-paradox/right-to-be-forgotten>
- Código Penal y Legislación Complementaria de España
- [file:///C:/Users/ost12871/Downloads/BOE-038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ost12871/Downloads/BOE-038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria%20(1).pdf)
- Código Penal de la Nación Argentina
- <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16546/texact.htm#11>
- Código Penal del Perú
- http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/CODIGOPENAL.pdf
- Código Penal Colombiano
- <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6388>
- Código Penal de Guatemala
- <http://old.congreso.gob.gt/Docs/Propuesta%20de%20Parte%20General%20del%20Codigo%20Penal%2025%20de%20mayo.pdf>
- Código Penal de Chile
- <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1984&idParte=0>
- Código Penal del Uruguay
- <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/codigos?page=1>
- Código Penal de Costa Rica
- http://www.oas.org/dil/esp/codigo_penal_costa_rica.pdf