

AMPARO EN REVISIÓN 785/2017

RECURRENTE: BOGAR ALFREDO BACELIS CERVANTES, EN SU CARÁCTER DE ADMINISTRADOR ÚNICO DE CORPORATIVO URBANO INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.

RECURRENTE ADHERENTE: SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EN REPRESENTACIÓN DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.

**PONENTE: MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ
SECRETARIA: ROSALBA RODRÍGUEZ MIRELES.**

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia 53/014 de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS”**.

A continuación, se hace público el fragmento del proyecto de sentencia, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

...

35. En relación a la pregunta **2** consistente en: **¿Los artículos 100 del Código Fiscal de la Federación (vigente en dos mil diez) y Séptimo Transitorio de la reforma fiscal de dos mil once, violan el principio de seguridad jurídica?**¹

36. La respuesta es **negativa** y para ello es necesario hacer mención que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil diez, establecía que el plazo de tres años para la

¹ En el entendido de que el quejoso hizo depender la inconstitucionalidad del artículo Séptimo Transitorio de la reforma fiscal de dos mil once, con la inseguridad jurídica que aduce continente el diverso 100 del Código Fiscal de la Federación (vigente en dos mil diez y antes de la reforma). Por tanto, al encontrarse ligados ambos preceptos, su estudio debe realizarse en conjunto.

prescripción, corría a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tuviera conocimiento del delito y del delincuente y si bien, el aludido precepto no dispone implícitamente el momento exacto en que esto ocurre,² es **infundado** el argumento del quejoso en el sentido de que crea inseguridad jurídica; ello atento a las siguientes consideraciones:

37. Primeramente, resulta oportuno precisar que esta Primera Sala de este Alto Tribunal analizó la constitucionalidad del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación (anterior a la reforma fiscal de dos mil once), en los amparos en revisión 462/2011³ y 43/2010⁴, en los que se consideró que el aludido precepto es constitucional y para demostrarlo se señaló que existe una diferencia de trato entre la prescripción de la acción penal tratándose de delitos que se persiguen por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contenida en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación y la prescripción de la acción penal tratándose de delitos que se persiguen por querrela de los particulares, establecida en el artículo 107 del Código Penal Federal.⁵
38. En este caso, dijo la Sala, la distinción de trato que da la ley a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en comparación con los particulares, para la formulación de la querrela y los plazos de

² **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.

³ Resuelta en sesión de cuatro de noviembre de dos mil once, por mayoría de tres votos de los señores Ministros: Jorge Mario Pardo Rebolledo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, y Presidente Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, en contra de los emitidos por los Ministros José Ramón Cossío Díaz, Olga Sánchez Cordero de García Villegas (Ponente).

⁴ Resuelta en sesión de diez de marzo de dos mil diez, por mayoría de tres votos de los señores Ministros: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Juan N. Silva Meza (Ponente) y Presidente José de Jesús Gudiño Pelayo. En contra de los emitidos por los Ministros José Ramón Cossío Díaz y Olga Sánchez Cordero de García Villegas, quienes formularán voto particular.

⁵ **ARTICULO 107.** Cuando la ley no prevenga otra cosa, 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, 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.

prescripción, es completamente razonable y tiene su base en cuestiones objetivas por lo siguiente:

39. El plazo de prescripción establecido por el legislador obedece a una estrategia de política criminal que el Estado adopta frente al problema de la delincuencia y que tiene como objetivo primordial la lucha contra el delito y la salvaguarda de los intereses que la sociedad considera valiosos en un momento determinado. En este sentido, existe una autonomía del legislador para regular estas cuestiones, entre ellas, la duración de los plazos prescriptivos de los delitos, siempre y cuando se observe el principio de razonabilidad, el cual se cumple en el presente asunto.
40. Efectivamente, se prevé un plazo distinto para la prescripción en el Código Penal Federal del que se prevé en el Código Fiscal de la Federación, y tratándose en específico del delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, dicha distinción es perfectamente razonable atendiendo a que la misma se instituye en razón del bien jurídico que se protege, es decir, el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva o bien el pago de las contribuciones, que es obligación de todos los mexicanos y tiene como objetivo procurar al Estado los ingresos necesarios para cumplir con sus funciones.
41. Así se tiene, que la forma mediante la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede tener conocimiento de que el particular cometió el delito de defraudación fiscal, 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,⁶ durante el cual las

⁶ (vigente en dos mil diez)

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

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la

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 defraudación fiscal.

información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

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

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracciones III, X y XVII de este Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 de este Código para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

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

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

42. 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 Secretaria 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 las facultades de comprobación.
43. De esta manera, y en relación a lo esgrimido en los agravios por el recurrente, la distinción que hace el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, con relación al artículo 107 del Código Penal Federal,⁷ no deviene en una desigualdad irrazonable, y por ello discriminatoria, sino que constituye una desigualdad que tiene su origen en causas objetivas y razonables, y no pretende dar un trato benéfico a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por encima de otros, sino ajustarse a la propia dinámica de verificación del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.
44. Atento a lo anterior, se considera que existe razonabilidad para prever plazos de prescripción distintos para los delitos fiscales que se persiguen por querrela, de aquéllos que prevé el Código Penal Federal.
45. Ahora bien, en las contradicciones de tesis 32/2006 y 187/2010,⁸ esta Primera Sala al interpretar el artículo 100 del Código Fiscal de

⁷ **ARTICULO 107.-** Cuando la ley no prevenga otra cosa, 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, 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.

⁸ La primera, resuelta en sesión de veintisiete de septiembre de dos mil seis, por mayoría de tres votos. Disidentes José Ramón Cossío y Sergio Armando Valls Hernández.

La cual dio origen a la jurisprudencia 73/2006, de rubro y texto: **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 Federación (vigente en dos mil diez), determinó que el aludido precepto establecía dos reglas para la prescripción de la acción penal, respecto de los delitos perseguibles por querrela:

- a) Un plazo de tres años a partir de que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente.
- b) 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.

46. En los citados precedentes, se hizo patente que la primera hipótesis, no significa que los **tres años** que prevé, necesariamente deban transcurrir dentro del plazo de cinco años que se establecen para la segunda regla; sólo significaba que mientras no transcurriera éste, es decir, el de cinco años, la Secretaría de

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 primer 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.

La segunda, resuelta en sesión de veintisiete de octubre de dos mil diez, por unanimidad de cuatro votos. La cual dio origen a la jurisprudencia 95/2010, de rubro y texto: **DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERRELA 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 querrela, 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 querrela, 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 querrela, en atención al principio de especialidad, respecto del cual la norma especial prevalece sobre la general.

Hacienda y Crédito Público podría tener conocimiento del delito y del delincuente, porque si esto ocurre fuera del referente temporal de cinco años desde la comisión del delito, habrá operado la segunda hipótesis de prescripción prevista en el artículo 100 en comento.

47. Luego, si antes de fenecido el plazo de cinco años desde la comisión del delito, así sea en el límite máximo del mismo, la Secretaría tuviera conocimiento del delito y de su presunto autor, nacería 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.
48. Sobre el particular, se hizo patente que 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, se estimó, sería imposible que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se querellara al advertir un delito a partir de sus facultades de comprobación, pues la de querellarse ya habría prescrito una vez concluidas estas facultades de comprobación.
49. 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.

50. Una vez analizado el contenido del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación (anterior a la reforma fiscal de dos mil once), a la luz de los precedentes mencionados, resulta **infundado** que la simple expresión “*cuando tenga conocimiento del delito y del delincuente*”, viole el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 16 de la Constitución Federal, como lo plantea el recurrente, porque a su parecer, deja al arbitrio de la autoridad Hacendaria el inicio del cómputo para la prescripción.
51. Se dice lo anterior, ya que su valoración debe realizarse a partir del análisis motivado y razonado de los medios de prueba existentes en el proceso penal, con base en los cuales el juzgador esté en posibilidad de establecer de forma plena, a partir de qué momento se desprende que tuvo conocimiento la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la comisión del delito.
52. Por otro lado y en relación con lo anterior, debe destacarse que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 361/2013,⁹ en donde la materia de la misma se hizo consistir en determinar en qué momento la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe entenderse tiene conocimiento del delito de defraudación fiscal, si la fecha de inicio de la visita domiciliaria practicada por la autoridad fiscal o bien, el dictamen técnico contable del Servicio de Administración Tributaria, realizó un análisis del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el Séptimo Transitorio, para concluir lo siguiente:

⁹ Resuelta en sesión de veintiséis de marzo de dos mil catorce, por unanimidad de votos, respecto del fondo.

53. A partir del tramo interpretativo recorrido por los Tribunales Colegiados, incluso, bajo la aplicación de los criterios jurisprudenciales invocados de este Alto Tribunal, **surgía la necesidad de establecer un criterio objetivo y razonable que brindara certeza jurídica para definir a partir de qué momento debe entenderse que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendría conocimiento tanto del delito fiscal como de quienes intervinieron en su ejecución como autores o partícipes, a partir de lo cual se podría técnica y legalmente computar el plazo de tres años para la prescripción en la formulación de la querella, en términos de la primera hipótesis normativa del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación; concluyéndose que sería el dictamen técnico contable.**
54. Para dar respuesta a la interrogante, se estableció que el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación **posterior** a la reforma de doce de diciembre de dos mil once,¹⁰ mismo que entró en vigor el **treinta y uno de agosto de dos mil doce**, solo sería aplicable para los delitos cometidos después de esta última fecha, en el cual se elimina la porción normativa sobre la prescripción de la acción penal en el plazo de **tres años** por falta de oportunidad para la formulación de la querella en delitos fiscales, lo que no impactaría en el análisis de asuntos anteriores (como en el caso que nos ocupa).
55. Así, se dijo que la nueva normatividad había resuelto la problemática en estudio, con motivo de la reforma de dos mil once, conforme al artículo **Séptimo Transitorio**.¹¹ Bajo el panorama

¹⁰ **Artículo 100.-** El derecho a formular la querella, 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.

¹¹ **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,

normativo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenía conocimiento del delito y del delincuente con la emisión del dictamen técnico contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria.

56. En ese sentido, si bien en el precepto transitorio en mención se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento del delito y del delincuente a partir del **dictamen técnico contable**, cabe mencionar, que en la citada contradicción de tesis 361/2013, no sólo se tomó en consideración lo preceptuado en el artículo Séptimo Transitorio, sino que además, se estableció que ello era convergente con los numerales 1º, 3º y 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria¹².

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.

¹² **Artículo 1o.** El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

Artículo 3o. El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud;

X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;

XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan

57. Para ello, se precisó que de los criterios jurisprudenciales que se han venido construyendo sobre el tema de prescripción, permiten apuntar que si bien la autoridad fiscal podría tener datos relacionados con un delito bajo la práctica de una visita domiciliaria, ello no significaba que estuviera obligada a formular querrela sin poder verificar su veracidad, especialmente tratándose de delitos fiscales que, por su especial naturaleza y complejidad jurídica, incluso su comprobación, requieran de certeza de datos y obtención de constancias en la materia.¹³

58. Así, se dijo que 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

elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.

XV. Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.

XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan;

XVII. Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y

XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

¹³ Es aplicable la tesis P. CL/2000, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto: **DELITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA COMPROBAR LA COMISIÓN DE AQUÉLLOS, NO INVADE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO.** De la interpretación sistemática y armónica de lo dispuesto en los artículos 72, 92 y 93 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso artículo 42, fracción III, del propio ordenamiento, se advierte que la frase "comprobar los delitos fiscales" a que alude este último y que desde el punto de vista gramatical coincide con la actividad que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero referida y encaminada única y exclusivamente a sus facultades de comprobación fiscal, no invade las facultades que el artículo 21 de la Constitución Federal otorga al Ministerio Público para la investigación y persecución de los delitos que sólo a él le incumbe. Ello es así, porque la comprobación de la comisión de delitos fiscales debe entenderse como el aviso que se da al citado representante social para que, en su caso, inicie la averiguación previa, labor que no podría llevar a cabo si la autoridad hacendaria, previamente, no ejerce sus facultades de comprobación fiscal, entre ellas, la de verificar la comisión de delitos fiscales que llegare a advertir, facultad que no es autónoma sino accesoria de la determinación de créditos fiscales. En consecuencia, debe decirse que la facultad que se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar la comisión de delitos fiscales, no invade las facultades conferidas al Ministerio Público en el precepto constitucional de referencia, en virtud de que aquélla se encuentra necesariamente vinculada con la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales y sólo permite que la autoridad, sin quebrantar los requisitos formales en el desahogo de una orden de visita domiciliaria, separe aquellos datos o documentos que a su juicio resultan pertinentes para proceder penalmente en contra de los sujetos que cometan infracciones a las normas fiscales respectivas, a través de la denuncia de hechos al mencionado representante de la sociedad, de la formulación de la querrela, o declaratoria de perjuicios, según el delito de que se trate.

procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y preparar su defensa oportunamente.

59. Por tanto, se destacó que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un órgano técnico especializado para la verificación de datos sobre un delito fiscal, 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 aludidos preceptos; además, 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.
60. Lo cual, guarda vinculación con la oportunidad de la querrela bajo la necesaria verificación de las condiciones objetivas apuntadas, con lo dispuesto por el artículo 92, párrafo I, fracción I, y párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación (vigente en la época de los hechos).¹⁴
61. Se apuntó, que este último aspecto era de especial relevancia, al conllevar la definición de la autoridad fiscal encargada de formular la querrela ante el Ministerio Público competente tratándose de delitos fiscales, pues bajo tal premisa, se está en aptitud de ejecutar la facultad de querrela en las condiciones del tema a estudio.

¹⁴ **Artículo 92.-** Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

62. Así, del análisis efectuado al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se desprendía 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.¹⁵
63. De esta manera, una interpretación armónica de las disposiciones citadas permitió concluir a la Sala que es el Procurador Fiscal de la Federación el funcionario público a quien se ha asignado la facultad de formular la querella materia del tema en análisis.
64. Luego, se reiteró 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 querella, 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 querellarse 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 querella.
65. Lo anterior, dio origen a la jurisprudencia 39/2014 de rubro: **“DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA. 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**

¹⁵ Artículo 10. Compete al Procurador Fiscal de la Federación: XXVIII. Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegarse de los elementos probatorios del caso, darle la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquéllos en que tenga conocimiento o interés, coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría, y formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón legal, siempre y cuando las áreas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés en el asunto de que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento;

LA ACCIÓN PENAL POR TAL MOTIVO, DEBE ATENDERSE AL DICTAMEN TÉCNICO CONTABLE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.”¹⁶

66. Lo expuesto, permite calificar de infundado el agravio del quejoso, en el que refiere que el artículo Séptimo Transitorio de la reforma fiscal de dos mil once es inconstitucional porque justifica la inseguridad jurídica del artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, antes de la reforma; lo anterior es así, toda vez que esta Primera Sala reconoció que el momento en el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenía conocimiento del delito de defraudación fiscal era el dictamen técnico contable del Servicio de Administración Tributaria.
67. **Pregunta 3: ¿El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional porque genera antinomia con el diverso 307 de la Ley del Seguro Social?**
68. La respuesta a esta interrogante es **negativa**, pues primeramente es preciso establecer que la confrontación de dos normas ordinarias no constituye un problema de constitucionalidad, porque

¹⁶ 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 querrella, 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 querrella 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 querrella 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 querrella, 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.

para que ello se configure, se requiere que el quejoso señale qué precepto o principio constitucional se estima infringido.¹⁷

69. En efecto, el quejoso refiere en sus conceptos de violación únicamente que el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, porque el diverso 307 de la Ley del Seguro Social, define exactamente el mismo delito de defraudación fiscal; argumentos que reitera en su escrito de agravios, al estimar incorrecto que el Tribunal Unitario haya referido que no existe antinomia entre ambas leyes porque son de distinta naturaleza.
70. Sin embargo, no refiere qué precepto o principio constitucional en sí es el que vulnera su esfera jurídica, pues el examen de las normas no debe sustentarse únicamente en afirmaciones referentes a incongruencias entre leyes secundarias, sino en la precisión de los derechos fundamentales que se estimen quebrantados.
71. No obstante lo anterior, del análisis de los conceptos de violación y agravios; y atendiendo en su conjunto la causa de pedir, se advierte que esa antinomia que refiere el Tribunal Unitario, se hace depender de la supuesta existencia de un mismo delito, contemplado en diferentes leyes (igualdad o seguridad jurídica).¹⁸

¹⁷ Jurisprudencia P./J. 108/99, aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: **LEYES, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS.** La inconstitucionalidad de una ley surge de su contradicción con un precepto de la Constitución y no de oposición entre leyes secundarias.

¹⁸ Jurisprudencia P./J. 68/2000 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro: **CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CAUSA DE PEDIR.** El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe abandonarse la tesis jurisprudencial que lleva por rubro "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. REQUISITOS LÓGICOS Y JURÍDICOS QUE DEBEN REUNIR.", en la que, se exigía que el concepto de violación, para ser tal, debía presentarse como un verdadero silogismo, siendo la premisa mayor el precepto constitucional violado, la premisa menor los actos autoritarios reclamados y la conclusión la contraposición entre aquéllas, demostrando así, jurídicamente, la inconstitucionalidad de los actos reclamados. Las razones de la separación de ese criterio radican en que, por una parte, los artículos 116 y 166 de la Ley de Amparo no exigen como requisito esencial e imprescindible, que la expresión de los conceptos de violación se haga con formalidades tan rígidas y solemnes como las que establecía la aludida jurisprudencia y, por otra, que como la demanda de amparo no debe examinarse por sus partes aisladas, sino considerarse en su conjunto, es razonable que deban tenerse como conceptos de violación todos los razonamientos que, con tal contenido, aparezcan en la demanda, aunque no estén en el capítulo relativo y aunque no guarden un apego estricto a la forma lógica del silogismo, sino que será suficiente que en alguna parte del escrito se exprese con claridad la causa de pedir, señalándose cuál es la lesión o agravio que el quejoso estima le causa el acto, resolución o ley impugnada y los motivos que originaron ese agravio, para que el Juez de amparo deba estudiarlo.

72. Al respecto, debe señalarse que la existencia de incongruencias o antinomias se comprueba cuando se descubre que un mismo hecho ha sido objeto de una regulación contradictoria, en este caso, el defensor del quejoso considera que el delito de defraudación fiscal contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación,¹⁹ es el mismo que prevé el diverso 307 de la Ley del Seguro Social.²⁰

73. Así, para sostener que dos normas regulan contradictoriamente un hecho, no basta que cada una le atribuya consecuencias jurídicas

¹⁹ **Artículo 108.-** Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de **alguna contribución** u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del **fisco federal**.

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

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

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

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,221,950.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,221,950.00 pero no de \$1,832,920.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,832,920.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

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

a). Usar documentos falsos.

b). Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c). Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d). No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e). Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

f). Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g). Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales

²⁰ **Artículo 307.** Cometen el delito de defraudación a los regímenes del seguro social, los patrones o sus representantes y demás sujetos obligados que, con uso de engaños o aprovechamiento de errores omitan total o parcialmente el pago de las **cuotas obrero patronales** u obtengan un beneficio indebido con perjuicio al **Instituto o a los trabajadores**.

La omisión total o parcial del pago por concepto de cuotas obrero patronales a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos por cuotas obrero patronales o definitivos por las cuotas obrero patronales o los capitales constitutivos en los términos de las disposiciones aplicables.

distintas, pues la simple discrepancia de sus partes dispositivas no implica contradicción.

74. El encargado de aplicar normas abstractas a situaciones particulares sólo se enfrenta a una antinomia auténtica cuando el conflicto entre la prohibición y el facultamiento condiciona la absoluta incompatibilidad de la norma que prohíbe y la que faculta, o lo que es igual, cuando, en virtud de tal incompatibilidad, la aplicación simultánea de esos preceptos resulta imposible.
75. Entonces, si no hay conflicto antinómico entre preceptos cuyos supuestos coinciden, el problema se reduce a establecer la compatibilidad de las correspondientes disposiciones, lo que exige la previa interpretación de las formas expresivas empleadas por los órganos creadores de derecho. Aun cuando de las normas con supuestos comunes una prohíba y la otra permita la misma conducta, **de antinomia sólo podrá hablarse si el facultamiento y la prohibición se refieren a los mismos sujetos, en condiciones iguales de espacio y tiempo.**
76. En el caso concreto, si bien los artículos 108 del Código Fiscal de la Federación y 307 de la Ley del Seguro Social tipifican el delito de defraudación, son completamente diferentes, pues el 108 del Código Fiscal de la Federación, corresponde efectivamente a la defraudación **fiscal** que aduce el defensor del quejoso, en tanto que el diverso 307 de la Ley del Seguro Social, también el ilícito de defraudación, pero en relación con los **regímenes del Seguro Social**. En ese sentido, como lo estableció el Tribunal Unitario, no existe antinomia alguna y consecuentemente, el primer artículo en mención, no genera inseguridad jurídica y por tanto, es constitucional.

77. El defensor del quejoso refiere que como ambos preceptos condenan la omisión del pago de contribuciones, se trata del mismo delito; al respecto, cabe recordar que el artículo 2° del propio Código Fiscal de la Federación,²¹ realiza la clasificación de contribuciones, y entre ellas se encuentran las aportaciones de seguridad social. A su vez, las cuotas obrero patronales, la Ley del Seguro Social en su artículo 5 A, fracción XV,²² las define como las aportaciones de seguridad social al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados. Por lo que no se trata de la misma contribución a la que se refiere la legislación fiscal.
78. Ahora, como puede observarse, el delito de defraudación fiscal se comete contra el **Fisco Federal**, en tanto que el de defraudación a los regímenes del Seguro Social, es al **Instituto Mexicano del Seguro Social y a los trabajadores**; por lo que se trata de diferentes aportaciones y diferentes sujetos pasivos, por tanto, no puede considerarse que exista una antinomia; máxime que el delito de defraudación fiscal que se le imputa al quejoso, es por la omisión

²¹ **Artículo 2o.-** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

²² **Artículo 5 A.** Para los efectos de esta Ley, se entiende por:

...

XV. Cuotas obrero patronales o cuotas: las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados.

del pago al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) y no a alguna contribución para la seguridad social.

79. En virtud de lo anterior, el contenido de los artículos 108 del Código Fiscal de la Federación y 307 de la Ley del Seguro Social, no genera la antinomia que se les atribuye por parte del quejoso, de ahí que no se actualice trasgresión alguna a los principios de seguridad y legalidad jurídica.

80. **Pregunta 4: ¿El artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación viola los principios de presunción de inocencia y defensa adecuada?**

81. La respuesta a esta interrogante es **negativa** y para ello, primeramente se establece que el artículo 19-A, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación considerado inconstitucional,²³ dispone que para la presentación de documentos digitales, mediante la firma electrónica avanzada, tratándose de personas morales:

- I. Las personas morales están autorizadas para presentar documentos digitales, mediante su firma electrónica avanzada.

²³ **Artículo 19-A.** Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17-D de este Código.

Las personas morales que opten por presentar documentos digitales con su propia firma electrónica avanzada, deberán utilizar los datos de creación de su firma electrónica avanzada en todos sus trámites ante el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de consultas o del ejercicio de los medios de defensa, será optativo la utilización de la firma electrónica avanzada a que se refiere el párrafo anterior; cuando no se utilice ésta, la promoción correspondiente deberá contener la firma electrónica avanzada del representante de la persona moral.

Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.”

- II. Las personas morales podrán exhibir documentos mediante la firma electrónica avanzada, por quien tenga el carácter de representante legal, el que deberá contar con poder general para actos de dominio o de administración otorgado por fedatario público.
 - III. Tanto el representante con poder general para actos de dominio o administración, así como el representante legal, deberán contar con certificado vigente de firma electrónica avanzada, trámite que debe realizarse conforme a lo dispuesto en el artículo 17-D, del ordenamiento fiscal.
 - IV. Se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único o por el presidente del consejo de administración o bien, la persona que tenga conferida la dirección, la gerencia o administración de la persona moral.
82. Ahora, el quejoso refiere que el artículo 19-A, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, transgrede los derechos fundamentales de presunción de inocencia y defensa adecuada, porque no por ser el administrador único de la empresa, signifique que haya sido el que presentó el documento digital que contiene la declaración de contribuciones.
83. El agravio del quejoso en el que insiste que el artículo combatido es violatorio de los principios de presunción de inocencia y defensa

adecuada, previstos en el artículo 20 de la Constitución Federal,²⁴ es infundado y para dar explicación, se retomaran los argumentos expuestos en los amparos en revisión 226/2011²⁵ y 445/2013,²⁶ en donde fue analizada su constitucionalidad por esta Primera Sala.

84. Al respecto, este órgano de amparo, estableció que la presunción legal inmerso en el precepto impugnado, no opera por el sólo hecho de que se suscriba el documento digital por el representante administrativo o legal de la persona moral, sino que se encuentra sujeto, para establecer el vínculo entre la firma electrónica y el suscriptor, a la existencia de un certificado, para ello debe darse lectura conjunta con el diverso artículo 17-D al cual remite.²⁷

²⁴ Antes de la reforma de junio de dos mil ocho, aplicable al sistema penal mixto, en el que se instruye el asunto que nos ocupa.

²⁵ Resuelta en sesión de once de mayo de dos mil once, por unanimidad de votos. Ponente: Ministro José Ramón Cossío Díaz.

²⁶ Resuelta en sesión de veintitrés de octubre de dos mil trece, por unanimidad de votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

²⁷ **“Artículo 17-D.** Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos **deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor**, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria o cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México.

Cuando los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas se tramiten ante un prestador de servicios de certificación diverso al Servicio de Administración Tributaria, se requerirá que el interesado previamente comparezca personalmente ante el Servicio de Administración Tributaria para acreditar su identidad. En ningún caso los prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México podrán emitir un certificado sin que previamente cuenten con la comunicación del Servicio de Administración Tributaria de haber acreditado al interesado, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida. A su vez, el prestador de servicios deberá informar al Servicio de Administración Tributaria el código de identificación único del certificado asignado al interesado.

La comparecencia de las personas físicas a que se refiere el párrafo anterior, no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal. Únicamente para los efectos de tramitar la firma electrónica avanzada de las personas morales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19-A de este Código, se requerirá el poder previsto en dicho artículo.

La comparecencia previa a que se refiere este artículo también deberá realizarse cuando el Servicio de Administración Tributaria proporcione a los interesados los certificados, cuando actúe como prestador de servicios de certificación.

Los datos de identidad que el Servicio de Administración Tributaria obtenga con motivo de la comparecencia, formarán parte del sistema integrado de registro de población, de conformidad con lo previsto en la Ley General de Población y su Reglamento, por lo tanto dichos datos no quedarán comprendidos dentro de lo dispuesto por los artículos 69 de este Código y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

85. En efecto, los artículos 19-A y 17-D, del Código Fiscal de la Federación, establecen en la parte que interesa, que las personas morales podrán presentar documentos digitales, mediante su firma electrónica avanzada por quien tenga el carácter de representante legal, el que deberá contar con poder general para actos de dominio o de administración; que tanto el representante con poder general para actos de dominio o administración, como el representante legal, deberán contar con certificado vigente de firma electrónica avanzada, certificado que confirme el vínculo que existe entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, el cual, debe ser expedido por el Servicio de Administración Tributaria; y que se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan la firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único o por el presidente del consejo de administración o bien, por la persona que tenga conferida la dirección, la gerencia o la administración de la persona moral.
86. Como puede advertirse, el certificado vigente de firma electrónica avanzada es expedido por el Servicio de Administración Tributaria, documento con el que se confirma el vínculo que existe entre el firmante y los datos de creación de la firma electrónica avanzada; por ende, puede determinarse quién exhibió la declaración digital.

Para los efectos fiscales, los certificados tendrán una vigencia máxima de dos años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el período de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo. En el supuesto mencionado el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, relevar a los titulares del certificado de la comparecencia personal ante dicho órgano para acreditar su identidad y, en el caso de las personas morales, la representación legal correspondiente, cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos que se establezcan en las propias reglas. Si dicho órgano no emite las reglas de carácter general, se estará a lo dispuesto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo. Para los efectos de este Capítulo, el Servicio de Administración Tributaria aceptará los certificados de firma electrónica avanzada que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común, siempre que en ambos casos, las personas físicas titulares de los certificados mencionados hayan cumplido con lo previsto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo”.

87. Por tanto, el que el artículo 19-A, del Código Fiscal de la Federación, señale que: ...*‘Se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral’*, de manera alguna lo hace violatorio de los principios de presunción de inocencia y defensa adecuada.
88. Lo anterior, porque el artículo impugnado establece requisitos para cumplir con obligaciones fiscales por parte de las personas morales, ante la autoridad hacendaria; sin embargo, la limitante de “no admitir prueba en contrario” para esa presunción, no debe entenderse dirigida tratándose de un procedimiento en materia penal.²⁸
89. Efectivamente, el artículo 20 constitucional, antes de la reforma de dieciocho de junio de dos mil ocho, establece las garantías que en todo proceso penal tendrá el inculpado, entre las que se encuentra que se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca, así

²⁸ **FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 19-A, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO PENAL.** El precepto y párrafo citados prevén que se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en que se presentaron los documentos digitales. Ahora bien, la limitante "sin que se admita prueba en contrario" contenida en esa presunción no debe entenderse dirigida al procedimiento penal, toda vez que el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, establece las garantías que, en todo proceso penal, tendrá el inculpado, entre las que se encuentra la relativa a que se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca, así como a que se le defienda por un abogado o persona de confianza o bien un defensor de oficio designado por la autoridad ante la que declare; por lo que la presunción referida no está encaminada a considerarse en un procedimiento penal, específicamente cuando alguna actuación se fundamente en el artículo 19-A, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación. Además, el derecho fundamental a la adecuada defensa entraña una prohibición para el Estado consistente en no entorpecer el ejercicio del derecho de defensa del gobernado y un deber de actuar, no impidiendo u obstaculizando el ejercicio de las cargas procesales que corresponden dentro del proceso penal para desvirtuar la acusación del Ministerio Público.

como a que se le defienda por un abogado o bien un defensor de oficio designado por la autoridad ante la que declare.

90. Es por lo que la presunción, sin prueba en contrario, a que se refiere el precepto tildado de inconstitucional no está encaminada a considerar que estando en un procedimiento penal, en donde alguna actuación se fundamente en el artículo ahora analizado, la autoridad correspondiente (ministerio público o juez de la causa penal) no le admitan al inculpado las pruebas relativas a desvirtuar dicha presunción, toda vez que la garantía de defensa adecuada si bien no se creó para los requerimientos que, en su caso, pudiera realizar la autoridad hacendaria, lo cierto es, que la garantía de defensa adecuada entraña una prohibición para el Estado consistente en no entorpecer el ejercicio del derecho de defensa del gobernado y un deber de actuar, no impidiendo u obstaculizando el ejercicio de las cargas procesales que corresponden dentro del proceso penal para desvirtuar la acusación del Ministerio Público.
91. Así, lo estableció esta Sala en la tesis 1a. CD/2014 (10a.), de rubro: **FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 19-A, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO PENAL.**
92. Asimismo, en el citado amparo en revisión 445/2013, se estableció que la presunción de inocencia entendida como **regla probatoria, tampoco es vulnerada por la norma.** La presunción de inocencia como regla probatoria establece los requisitos que debe cumplir la actividad probatoria y las características que debe reunir cada uno de los medios de prueba aportados por el Ministerio Público para poder considerar que existe prueba de cargo válida y destruir así el estatus de inocente que tiene todo procesado.

93. Desde este punto de vista, la presunción de inocencia contiene implícita una regla que impone la carga de la prueba, entendida en este contexto como la norma que determina a qué parte le corresponde aportar las pruebas de cargo. En este sentido, el hecho de que las pruebas de cargo sean suministradas al proceso por la parte que tiene esa carga procesal también constituye un requisito de validez de éstas.
94. Como se indicó, la norma que se analiza, al establecer una presunción que, en todo caso, puede ser desvirtuada por el probable responsable, **tampoco vulnera el principio de presunción de inocencia desde su vertiente de regla probatoria.**
95. En efecto, en caso de que la conducta de presentación de documentos digitales pretenda ser reprochada, la presunción que establece el precepto impugnado no exime al órgano de representación social de su obligación de realizar las indagatorias correspondientes y de adminicular los elementos de prueba que permitan demostrar la existencia de la responsabilidad; ni tampoco releva al juzgador de su deber de analizar todas las pruebas aportadas al proceso, tanto las que permitan acreditar la tipicidad de la conducta, como las que desvirtúen tal extremo. Esto, en atención a que, como se ha explicado, la presunción que establece la norma combatida no opera de plano en el procedimiento penal, sino que admite prueba en contrario.
96. Desde esta perspectiva, el hecho de que el inculpado deba allegar al proceso los elementos de prueba respecto de su inocencia, tampoco supone de ninguna manera que se esté relevando al órgano acusador de la carga de adminicular y comprobar los elementos de culpa, sino que la presunción de inocencia sólo se

enerva en la medida en que existan *pruebas suficientes* que acrediten la responsabilidad del inculpado y que éstas no hayan sido desvirtuadas.

97. En este sentido, el precepto impugnado tampoco vulnera la última de las vertientes del principio de inocencia, que es la que conforma a este principio **como estándar de prueba.**
98. En efecto, la presunción de inocencia como estándar probatorio o regla de juicio, puede entenderse como una regla que ordena a los jueces la absolución de los inculpados cuando durante el proceso no se hayan aportado pruebas de cargo *suficientes* para acreditar la existencia del delito y la responsabilidad de la persona.
99. Así, toda vez que el precepto impugnado no es aplicable al proceso penal, entonces no releva al juzgador del procedimiento penal de la obligación de cerciorarse, al valorar el material probatorio disponible, de que estén desvirtuadas las hipótesis de inocencia efectivamente alegadas por la defensa en el juicio y, al mismo tiempo, descartar la existencia de contraindicios que den lugar a una duda razonable sobre la hipótesis de culpabilidad sustentada por la parte acusadora, no puede considerarse que se vulnere este aspecto de la presunción de inocencia.
100. De la ejecutoria citada, surgieron los criterios emitidos por esta Primera Sala de rubros: **“FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 19-A, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA DE TRATAMIENTO”;** **“FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 19-A, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO**

TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SUS VERTIENTES DE REGLA PROBATORIA Y ESTÁNDAR DE PRUEBA.”²⁹

101.Pregunta 5: ¿El artículo 125 del Código Federal de Procedimientos Penales viola los principios de seguridad jurídica, debido proceso y legalidad?

²⁹ Tesis: 1a. CDI/2014 (10a.): **FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 19-A, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA DE TRATAMIENTO.** El precepto y párrafo citados prevén que se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en que se presentaron los documentos digitales. Ahora bien, dicha presunción no impacta en la materia penal, por lo que la autoridad ministerial debe probar la existencia de la conducta ilícita que se relacione con la presentación de documentos digitales por los representantes de una persona moral y el sujeto activo está en posibilidad de demostrar que la conducta que se le atribuye no le es imputable, debiéndosele admitir todas las pruebas tendentes a demostrarlo, ya que en el procedimiento penal, el imputado es el sujeto idóneo para aportar las pruebas que desestimen la acusación, pues es él quien puede acreditar que la presentación de los documentos digitales ante la autoridad hacendaria no le puede ser imputada. Así, el precepto referido no releva al Ministerio Público de su obligación de probar la culpabilidad del imputado, sino que establece un sistema en el que ambas partes deben aportar los medios de prueba que consideren pertinentes. Por tanto, la presunción establecida en el artículo 19-A, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el principio de presunción de inocencia en su vertiente de regla de tratamiento, porque el reproche que pudiera realizarse respecto de la conducta consistente en la presentación de documentos digitales por medio del representante de la persona moral, sólo procederá una vez que el Ministerio Público lleve a cabo la indagatoria correspondiente para acreditar la existencia del cuerpo del delito denunciado y la probable responsabilidad del administrador de la persona moral, siendo que en todo momento debe otorgarse al inculcado la oportunidad de demostrar su inocencia y así evitar la imposición anticipada de las sanciones que conciernen al delito por el cual se sigue el proceso.

Tesis: 1a. IX/2015 (10a.): **FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 19-A, PÁRRAFO ÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SUS VERTIENTES DE REGLA PROBATORIA Y ESTÁNDAR DE PRUEBA.** El precepto y párrafo citados prevén que se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en que se presentaron los documentos digitales. Dicha presunción no impacta en la materia penal, por lo que la autoridad ministerial debe probar la existencia de la conducta ilícita relacionada con la presentación de documentos digitales por los representantes de una persona moral, ante lo cual el sujeto activo estará en posibilidad de demostrar que la conducta no le es imputable, debiéndosele admitir todas las pruebas tendentes a demostrarlo y, por ende, no se releva al juzgador de su deber de analizar todas las pruebas aportadas al proceso, tanto las que permitan acreditar la tipicidad de la conducta, como las que la desvirtúen. De ahí que el principio de presunción de inocencia, en su vertiente de regla probatoria, que establece los requisitos que debe cumplir la actividad probatoria y las características que deben reunir los medios de prueba aportados por el Ministerio Público para poder considerar que existe prueba de cargo válida y destruir así el estatus de inocente que tiene todo procesado, no es vulnerado. Además, el hecho de que el inculcado deba allegar al proceso los elementos de prueba respecto de su inocencia, no implica que se esté relevando al órgano acusador de la carga de administrar y comprobar los elementos de culpa, ya que la presunción de inocencia sólo se agota en la medida en que existan pruebas suficientes que acrediten la responsabilidad del inculcado y que éstas no hayan sido desvirtuadas por la defensa. Por las mismas razones, el numeral analizado tampoco viola el principio de presunción de inocencia, en su vertiente de estándar de prueba o regla de juicio, que ordena a los jueces la absolución de los inculcados cuando durante el proceso no se aportaron pruebas de cargo suficientes para acreditar la existencia del delito y su responsabilidad.

102. La respuesta a la interrogante, también es en forma **negativa**. De ahí que resultan infundados los agravios hechos valer, atento a las siguientes consideraciones:

103. El artículo 125 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece que el Ministerio público que inicie una averiguación previa, podrá citar a las personas que hayan participado o tengan datos de la comisión de un delito para que declaren.³⁰

104. El defensor del quejoso en sus agravios refiere que el aludido precepto es inconstitucional porque la locución “*podrá citar*”, va en contra de lo establecido en los artículos 8° y 25 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos, 14 y 16 de la Constitución Federal³¹ y el principio “pro homine”, porque en nuestro sistema legal no existe la discrecionalidad absoluta, en virtud de los principios de seguridad jurídica, fundamentación y motivación. **El anterior planteamiento es infundado.**

105. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la contradicción de tesis 85/2005-PS,³² se cuestionó si las actuaciones realizadas por el Ministerio Público en la integración de la averiguación previa, específicamente si la omisión de citar al

³⁰ **ARTICULO 125.-** El Ministerio Público que inicie una averiguación previa podrá citar para que declaren sobre los hechos que se averigüen, a las personas que por cualquier concepto participen en ellos o aparezcan (sic) tengan datos sobre los mismos. En el acta se hará constar quién mencionó a la persona que haya de citarse, o por qué motivo el funcionario que practique las diligencias estimó conveniente hacer la citación.

³¹ Anterior a la reforma de junio de dos mil ocho.

³² Resuelta en sesión de cinco de octubre de dos mil cinco, por mayoría de tres votos. De la cual derivó la jurisprudencia 1a./J. 154/2005: **AVERIGUACIÓN PREVIA. LA OMISIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO DE CITAR O HACER COMPARECER AL PROBABLE O PROBABLES INDICIADOS PARA QUE DECLAREN, NO PUEDE COMBATIRSE A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.** La posibilidad de impugnación de los actos acaecidos durante la averiguación previa a través del juicio de amparo indirecto, debe determinarse de manera casuística -en aras de preservar, al menos en su expresión mínima necesaria, la función indagatoria-, considerando fundamentalmente si se trata de actos cuyos efectos podrán o no desvirtuarse a través del proceso judicial. Así, los actos que habitualmente tienen verificativo dentro del desarrollo de una indagatoria para su debida integración, cuyos efectos son susceptibles de contrarrestarse o anularse posteriormente, no trascienden irreparablemente a la esfera jurídica del gobernado, pues no le irrogan un perjuicio, ya que éste en todo caso se materializa hasta que la autoridad judicial a quien corresponda conocer de la causa penal determine si procede o no librar la correspondiente orden de aprehensión. Estimar lo contrario entorpecería dichas facultades y obligaciones constitucionalmente conferidas al Ministerio Público, anteponiendo el interés particular al interés de la sociedad. En tal virtud, la omisión de dicho representante social de citar o hacer comparecer al probable o probables indiciados para que declaren dentro de la averiguación previa, no constituye un acto de imposible reparación que pueda combatirse a través del juicio de amparo indirecto, pues tal declaración no es un requisito indispensable para que aquélla se integre, ya que el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no lo dispone así.

inculpado a rendir su declaración, causaba algún perjuicio al gobernado.

106. Ahí, se estableció que en relación al proceso penal mixto, la persecución de los delitos se da a través de dos etapas:

1.- Mediante una averiguación previa, que está integrada por las investigaciones que realiza el Ministerio Público para reunir los datos necesarios que hagan probable la responsabilidad del indiciado.

2.- Al ejercer la acción penal, concepto que ha sido instaurado como el poder de que está dotado el Ministerio Público para solicitar la actuación del órgano jurisdiccional y la instauración del proceso penal en contra de persona determinada con el propósito de que se aplique la pena o medida de seguridad correspondiente.

107. Así tenemos que, el artículo 21 de la Constitución Federal³³ hace referencia a las facultades de investigación que se le otorgan al Ministerio Público en la fase de averiguación previa, delimitando las obligaciones y prerrogativas que durante esa etapa del proceso penal le confiere la Constitución.

108. De ahí que, el Ministerio Público por mandato constitucional, tiene la obligación de aportar los elementos probatorios que acrediten la existencia de un delito, en contraposición a ello, el inculpado goza del derecho de defensa que se le otorga para desvirtuar las pruebas aportadas por el representante social, lo cual no constituye una obligación, sino un mera facultad potestativa, ya que en todo

³³ Anterior a la reforma de dos mil ocho.

Art. 21.- La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

momento subsiste la carga del Ministerio Público de probar la actualización de los delitos.

109. Con base en lo anterior, en la contradicción de tesis mencionada, se estableció que si por mandato constitucional el Ministerio Público, por una parte, goza de las facultades de investigar los delitos, y por otra, tiene la obligación de acreditarlos, es posible establecer que los actos que de manera habitual tienen verificativo dentro del desarrollo de una indagatoria para su debida integración, por ser susceptibles sus efectos de ser posteriormente contrarrestados o anulados, no trascienden de manera irreparable a la esfera jurídica del gobernado, pues no le irroga un perjuicio, ya que éste, en todo caso, se materializa hasta que la autoridad judicial determine si resulta procedente o no librar la orden de aprehensión, estimar lo contrario, sería tanto como entorpecer dichas facultades y obligaciones que constitucionalmente se le confiere al Ministerio Público.

110. Así, se concluyó que la omisión del Ministerio Público de citar o hacer comparecer al probable o probables indiciados para que declaren dentro de la averiguación previa, no constituye un acto de imposible reparación, porque no es un requisito indispensable para que se integre la indagatoria, pues en todo caso, constituye un elemento más de prueba que puede tomar en cuenta el Ministerio Público para efectos de integrar la indagatoria, en ejercicio de la facultad que le concede la Constitución.

111. Al respecto, en la contradicción de tesis 11/2011,³⁴ esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que de una interpretación del artículo 20, apartado A, fracción V, de la Constitución Federal (anterior a la reforma de dos mil ocho), durante la etapa de la averiguación previa se le recibirán al

³⁴ Resuelta en sesión de siete de septiembre de dos mil once, por unanimidad de votos.

inculpado las pruebas que ofrezca para desvirtuar el contenido de la denuncia o querrela, así como del resultado de las diligencias practicadas por el Ministerio Público durante su investigación.

112. Sin embargo, también es cierto que la propia Constitución Federal establece que dicha garantía se observa en los términos y con los requisitos y límites que las leyes establezcan, lo cual se explica dada las diferencias procedimentales que existen entre la averiguación previa y el proceso, pues la primera es la etapa de investigación y la segunda es el juicio.

113. Por tanto, el hecho de que el Ministerio Público de conformidad con el artículo 125 del Código Federal de Procedimientos Penales tenga la facultad de citar o no al indiciado a declarar dentro de la averiguación previa, no contrapone los principios de seguridad jurídica, debido proceso y legalidad, ni lo dispuesto en los artículos 8° y 25 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos, de ahí que resulte infundado lo manifestado por el recurrente.

114. Pregunta 6: ¿El artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación viola el principio de presunción de inocencia?

115. La respuesta es **negativa**, pues sobre ese tópico esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció en el amparo directo en revisión 2814/2015,³⁵ donde se estableció que el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación,³⁶ contiene una presunción, pues el legislador estableció el siguiente mecanismo para su operatividad: si el contribuyente tiene depósitos

³⁵ Resuelto en sesión de veintiuno de octubre de dos mil quince, por unanimidad de cuatro votos. Ausente el Ministro José Ramón Cossío Díaz.

³⁶ **Artículo 59.** Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, **las autoridades fiscales presumirán**, salvo prueba en contrario:

...

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

en una cuenta bancaria que no están debidamente registrados en su contabilidad, se presume que son ingresos; la cual también opera cuando la autoridad descubre actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones y éstos que no han sido registrados en la contabilidad.

116. Este ejercicio de inferencia, a juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es lógico y razonable, porque el hecho conocido del que parte –depósitos en una cuenta bancaria- son sinónimos de ingreso que deben encontrar un registro contable y con respecto a los cuales es menester dar cuenta a la autoridad tributaria. En este orden de ideas, corresponde al contribuyente justificar si tales depósitos deben considerarse, en realidad, como ingresos sujetos a tributación y si por ellos era menester formular la declaración respectiva y en qué términos. En este sentido, si dicha presunción admite prueba en contrario, es múltiple la gama de defensas que podría interponer el contribuyente, de ahí que se respeta el derecho fundamental de defensa adecuada.

117. Ahora bien, como se indicó al resolver la pregunta 4, dicha presunción fue ideada esencialmente para efectos fiscales. Sin embargo, si uno de los elementos objetivos y normativos del tipo penal del delito de defraudación fiscal consiste en “dejar de pagar la contribución correspondiente”,³⁷ es menester que el aplicador de la norma se prevenga de algún mecanismo para determinar que el gobernado estaba obligado a llevar registros contables, a cumplir con obligaciones formales y, finalmente, a enterar una contribución, así como para hacer, en su caso, el cálculo del perjuicio patrimonial, en los supuestos previstos en el artículo 55, fracciones I y II del

³⁷ Si bien en el amparo directo en revisión 2814/2015, se analizó la constitucionalidad del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en relación al diverso 109, fracción V, del mismo ordenamiento que prevé el delito de defraudación fiscal equiparada y no así el 108 de esa ley, ambos preceptos se refieren a la omisión de pagos de contribuciones.

Código Fiscal de la Federación,³⁸ por lo que atendiendo al principio de legalidad, bien puede apoyarse en el artículo 59, fracción III, del ordenamiento en análisis, como parte del procedimiento que le lleve a la conclusión de que se ha omitido el pago de una contribución.

118.El recurrente aduce que el precepto en mención, no respeta el principio de presunción de inocencia. Sin embargo, esta Primera Sala concluyó en el precedente en mención, que dicha norma, *per se*, no puede violar un principio propio del derecho penal si su naturaleza es eminentemente tributaria, pues no sería factible sancionar al legislador fiscal por no respetar los derechos fundamentales del proceso penal, si éste no es el propósito que persigue la norma.

119.En todo caso, a quien corresponde respetar el derecho fundamental a la presunción de inocencia corresponde al juez penal, con independencia de que el órgano acusador atienda o no las leyes tributarias para tener por acreditados los elementos del tipo. En ese sentido, en el supuesto sin conceder de que las propias normas fiscales mermaran el citado derecho fundamental, corresponde al juez de la causa procurar los medios adecuados para que al gobernado, con o sin la aplicación del derecho fiscal, le sean respetado el multicitado derecho.

³⁸ **Artículo 55. Las autoridades fiscales** podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que hayan transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

120.No obstante lo anterior, en el precedente citado esta Primera Sala concluyó que para dar una respuesta integral a la problemática planteada (violación a la presunción de inocencia), la presunción prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 55, fracciones I y II del mismo ordenamiento legal, **bien puede ser aplicada** en el proceso penal sin que ello viole el derecho fundamental a la presunción de inocencia.

121.Así se indicó que el Tribunal Pleno, al resolver el amparo en revisión 1293/2000 y la Primera Sala de este Alto Tribunal, al fallar el amparo directo en revisión 2087/2011, explicaron que si bien en el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos anterior a la reforma de dos mil ocho, no se prevé expresamente el principio de presunción de inocencia, éste se contiene implícitamente en sus artículos 14, párrafo segundo, 16 primer párrafo, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero, y 102 apartado A, párrafo segundo³⁹ (anteriores a la reforma de dos mil ocho), pues de la interpretación armónica y sistemática de esos dispositivos constitucionales se desprende, por una parte, el principio del debido proceso legal, que implica que al inculpado se le reconozca el derecho a su libertad y que el Estado sólo podrá privarlo del mismo cuando existiendo suficientes elementos

³⁹ “**Artículo 14.-** (...) Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

“**Artículo 16.-** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. (...)

“**Artículo 19.** Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de formal prisión en el que se expresarán: el delito que se impute al acusado; el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que arroje la averiguación previa los que deberán ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del indiciado”.

“**Artículo. 21.-** La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato.

“**Artículo 102.- A.** (...)

Incumbe al Ministerio Público de la Federación, la persecución, ante los tribunales, de todos los delitos del orden federal; y, por lo mismo, a él le corresponderá solicitar las órdenes de aprehensión contra los inculpados; buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos; hacer que los juicios se sigan con toda regularidad para que la administración de justicia sea pronta y expedita; pedir la aplicación de las penas e intervenir en todos los negocios que la ley determine”.

incriminatorios y seguido un proceso penal en su contra en el que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento, las garantías de audiencia y la de ofrecer pruebas para desvirtuar la imputación correspondiente, el juez pronuncie sentencia definitiva declarándolo culpable; y por otra, el principio acusatorio, mediante el cual corresponde al Ministerio Público la función persecutoria de los delitos y la obligación (carga) de buscar y presentar las pruebas que acrediten la existencia de éstos, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 19, particularmente cuando previene que el auto de formal prisión deberá expresar “los datos que arroje la averiguación previa, los que deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del acusado”; en el artículo 21, al disponer que “la investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público”; así como en el artículo 102, al disponer que corresponde al Ministerio Público de la Federación la persecución de todos los delitos del orden federal, correspondiéndole “buscar y presentar las pruebas que acrediten la responsabilidad de éstos”.

122. En ese tenor, debe estimarse que los principios constitucionales del debido proceso legal, aunque mixto, resguarda en forma implícita el diverso principio de presunción de inocencia, dando lugar a que el gobernado no esté obligado a probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, en tanto que el acusado no tiene la carga de probar su inocencia, puesto que el sistema previsto por la Constitución General le reconoce, *a priori*, tal estado, al disponer expresamente que **es al Ministerio Público a quien incumbe probar los elementos constitutivos del delito y de la culpabilidad del imputado.**

123. En este sentido, puede sostenerse que el principio de presunción de inocencia que invoca el recurrente se encuentra implícitamente previsto en la Constitución General.⁴⁰

124. En cuanto al estándar necesario para determinar si una norma respeta o no el principio de presunción de inocencia, como ya se dijo, esta Primera Sala ha sentado jurisprudencia en el sentido de que la presunción de inocencia, cuando se entiende como **regla de tratamiento del imputado**, consiste en establecer la forma en la que debe tratarse a una persona que está sometida a proceso penal.⁴¹

125. Vista desde esta óptica, la finalidad de la presunción de inocencia es “impedir la aplicación de medidas judiciales que impliquen una equiparación de hecho entre imputado y culpable y, por tanto,

⁴⁰ La tesis aislada resultante, es del siguiente tenor: “**PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. EL PRINCIPIO RELATIVO SE CONTIENE DE MANERA IMPLÍCITA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero, y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprenden, por una parte, el principio del debido proceso legal que implica que al inculpado se le reconozca el derecho a su libertad, y que el Estado sólo podrá privarlo del mismo cuando, existiendo suficientes elementos incriminatorios, y seguido un proceso penal en su contra en el que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento, las garantías de audiencia y la de ofrecer pruebas para desvirtuar la imputación correspondiente, el Juez pronuncie sentencia definitiva declarándolo culpable; y por otra, el principio acusatorio, mediante el cual corresponde al Ministerio Público la función persecutoria de los delitos y la obligación (carga) de buscar y presentar las pruebas que acrediten la existencia de éstos, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 19, párrafo primero, particularmente cuando previene que el auto de formal prisión deberá expresar “los datos que arroje la averiguación previa, los que deben ser bastantes para comprobar el cuerpo del delito y hacer probable la responsabilidad del acusado”; en el artículo 21, al disponer que “la investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público”; así como en el artículo 102, al disponer que corresponde al Ministerio Público de la Federación la persecución de todos los delitos del orden federal, correspondiéndole “buscar y presentar las pruebas que acrediten la existencia de éstos”. En ese tenor, debe estimarse que los principios constitucionales del debido proceso legal y el acusatorio resguardan en forma implícita el diverso principio de presunción de inocencia, dando lugar a que el gobernado no esté obligado a probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, en tanto que el acusado no tiene la carga de probar su inocencia, puesto que el sistema previsto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le reconoce, a priori, tal estado, al disponer expresamente que es al Ministerio Público a quien incumbe probar los elementos constitutivos del delito y de la culpabilidad del imputado. (Novena Época, Registro: 186185, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVI, Agosto de 2002, Materia(s): Constitucional, Penal, Tesis: P. XXXV/2002, página 14)

⁴¹ “**PRESUNCIÓN DE INOCENCIA COMO REGLA DE TRATO PROCESAL.** La presunción de inocencia es un derecho que puede calificarse de “poliédrico”, en el sentido de que tiene múltiples manifestaciones o vertientes relacionadas con garantías encaminadas a regular distintos aspectos del proceso penal. Una de sus vertientes se manifiesta como “regla de trato procesal” o “regla de tratamiento” del imputado, en la medida en que este derecho establece la forma en la que debe tratarse a una persona que está sometida a proceso penal. En este sentido, la presunción de inocencia comporta el derecho de toda persona a ser tratado como inocente en tanto no se declare su culpabilidad por virtud de una sentencia condenatoria. Dicha manifestación de la presunción de inocencia ordena a los jueces impedir en la mayor medida posible la aplicación de medidas que impliquen una equiparación de hecho entre imputado y culpable, es decir, conlleva la prohibición de cualquier tipo de resolución judicial que suponga la anticipación de la pena. (Décima Época, Registro: 2006092, instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 24/2014 (10a.) Página: 497.

cualquier tipo de resolución judicial que suponga la anticipación de la pena”. En esta lógica, la presunción de inocencia comporta el derecho a ser tratado como inocente en tanto no haya sido declarada la culpabilidad de un individuo por virtud de una sentencia judicial y se haya seguido un proceso con todas las garantías.

126. Esta faceta del derecho es a la que normalmente se alude en los tratados internacionales de derechos humanos y en los textos constitucionales cuando hacen referencia a la presunción de inocencia.

127. Así se observa de lo dispuesto en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que en su artículo 8.2 establece que “toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad” o el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que en su artículo 14. 2 establece que “toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley”.

128. En tal circunstancia, para observar el respeto a este derecho fundamental como regla de tratamiento, resulta necesario analizar si la norma impugnada permite o no la aplicación de medidas judiciales que impliquen una equiparación de hecho entre imputado y culpable y, por tanto, si permite o no la aplicación de una regla que suponga la anticipación del castigo reservado a quien ha sido declarado culpable del delito.

129. En este orden de ideas, debe decirse que el precepto impugnado **no vulnera la presunción de inocencia**, en su vertiente de regla de tratamiento. Lo anterior se evidencia por el hecho de que la presunción a que se refiere el precepto impugnado, pese a que no

fue elaborada para ser aplicada esencialmente en la materia penal, sí es compatible con el sistema procesal de esta última rama del derecho, pues la presunción no le da tratamiento de culpable de un delito al contribuyente que no cumple con las previsiones formales consistentes en la falta de entrega de declaraciones fiscales o de libros o registros de contabilidad, simplemente establece que ante ese incumplimiento formal, es menester revisar los ingresos bancarios del contribuyente y, a partir de su falta de registro contable, establecer una forma indirecta de probar un ingreso por el que se deben pagar contribuciones, cuya omisión es un elemento típico del delito que se le imputa al quejoso. Por su parte, al contribuyente se le permite probar en contrario.

130. Así, el Ministerio Público deberá acreditar los elementos que demuestren la comisión del ilícito y el Juez de la causa deberá sopesar todos los indicios y contraindicios para tener por demostrada la tipicidad de la conducta del agente infractor.

131. En esta línea, la norma impugnada no impide que el imputado sea el sujeto idóneo para aportar las pruebas que desestimen la acusación, pues es él quien puede acreditar que los depósitos en su cuenta bancaria están debidamente registrados en su contabilidad y que por tanto, no son ingresos por los cuales deba pagar una contribución.

132. Esta forma indirecta de probar, no atenta al principio de presunción de inocencia que le asiste al inculpado, ya que en el proceso penal le corresponde al Ministerio Público allegarse de pruebas incriminatorias y al procesado defenderse de ellas. Así, contrariamente a lo que señala el recurrente, el precepto impugnado *per se* no releva al Ministerio Público de su obligación de probar la culpabilidad del imputado, sino que establece un

sistema en el que ambas partes deben aportar los medios de prueba que consideren pertinentes.

133. Una vez que se reúnen los elementos que permiten probar la probable responsabilidad del inculpado, el órgano de representación social se encuentra obligado a ponerlos a disposición del juez, quien a su vez, deberá facilitar al inculpado el ejercicio del derecho de ser escuchado y de aportar todas las pruebas que considere pertinentes a fin de desacreditar las probanzas de la parte acusadora.

134. En esta tesitura, es dable sostener que la norma combatida, aplicada al proceso penal, no interfiere con el derecho a ser tratado como inocente en tanto no haya sido declarada la culpabilidad de un individuo, pues una vez que se inicia el procedimiento penal, el Ministerio Público debe probar los elementos que sustentan a la presunción prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y, en todo momento, debe otorgarse al inculpado la oportunidad de demostrar su inocencia, evitando la imposición anticipada de las sanciones, siendo que sólo hasta el momento en que el Ministerio Público demuestre que el inculpado ha transgredido el bien jurídico tutelado por el delito fiscal se acreditará su responsabilidad y sólo hasta la sentencia definitiva se le podrá dar el tratamiento de responsable.

135. En correlación, el artículo 20 constitucional, antes de la reforma de dieciocho de junio de dos mil ocho, establece las garantías que en todo proceso penal tendrá el inculpado, entre las que se encuentra que se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca. Lo anterior se relaciona con el derecho a la adecuada defensa, pues ella entraña una prohibición para el Estado consistente en no entorpecer el ejercicio del derecho de defensa del gobernado y un deber de actuar, no impidiendo u obstaculizando el ejercicio de las

cargas procesales que corresponden dentro del proceso penal para desvirtuar la acusación del Ministerio Público. Por otro lado, la presunción de inocencia entendida como **regla probatoria, tampoco es vulnerada por la aplicación en el proceso penal de la normas en estudio.**

136. En el caso concreto, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, relacionado con el artículo 55, fracciones I y II del mismo ordenamiento legal, contiene un medio probatorio indirecto de los ingresos por los que el ciudadano debe pagar contribuciones, el cual, como ya se expuso en líneas anteriores, se estima que es razonable y lógico, pues si se parte de la noción de que en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General⁴², es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de forma equitativa y proporcional en términos de ley, se tiene que si el gobernado tiene un ingreso y el mismo no fue registrado en su contabilidad, surge una presunción a favor del fisco, la cual admite prueba en contrario, presunción que le permite considerar dicha cantidad como ingreso para efectos fiscales y, por ende, someterlo a tributación.

137. Este modo de probar, previsto esencialmente para el derecho fiscal, bien puede ser invocado en el proceso penal, sin que por ello viole el derecho fundamental a la presunción de inocencia, en su vertiente de regla probatoria, porque el modo indirecto de prueba es lógico y razonable, además, permite ser desvirtuado dentro de la propia dinámica del proceso penal. Por otro lado, el sistema que se analiza, **no exime al órgano de representación social de su obligación de realizar las indagatorias correspondientes y de adminicular los elementos de prueba que permitan demostrar**

⁴² "Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

la existencia de la responsabilidad; ni tampoco releva al juzgador de su deber de analizar todas las pruebas aportadas al proceso, tanto las que permitan acreditar la tipicidad de la conducta, como las que desvirtúen tal extremo. Esto, en atención a que, como se ha explicado, la presunción que establece la norma combatida no opera de plano, sino que admite prueba en contrario.

138. Desde esta perspectiva, el hecho de que, llegado el caso, el inculpado deba allegar al proceso los elementos de prueba respecto de su inocencia, tampoco supone de manera alguna que se esté relevando al órgano acusador de la carga de adminicular y comprobar los elementos típicos, sino que la presunción de inocencia sólo se enerva en la medida en que existan pruebas suficientes que acrediten la responsabilidad del inculpado y que éstas no hayan sido desvirtuadas por el procesado.

139. Finalmente, la aplicación del sistema de normas impugnado tampoco vulnera la última de las vertientes del principio de inocencia, que es la que conforma a este principio **como estándar de prueba**.

140. En efecto, la presunción de inocencia como estándar probatorio puede entenderse como una regla que ordena a los jueces la absolución de los inculpados cuando durante el proceso no se hayan aportado pruebas de cargo suficientes para acreditar la existencia del delito y la responsabilidad de la persona.

141. Así, toda vez que el precepto impugnado bien puede ser aplicado en el proceso penal sin que por ello se viole el principio de presunción de inocencia como estándar probatorio, porque no releva al juzgador del proceso penal de la obligación de cerciorarse, al valorar el material probatorio disponible, de que estén acreditados los elementos típicos y desvirtuadas las hipótesis de

inocencia efectivamente alegadas por la defensa en el juicio, no puede considerarse que se vulnere este aspecto de la presunción de inocencia.

142. Incluso, la presunción no se erige a sí misma como el único e idóneo medio de prueba para demostrar la acreditación de los elementos típicos del delito fiscal, pues por una parte, no tiene como propósito esencial regular una cuestión penal y, por otra, tampoco lo prescribe así; de tal modo que, atendiendo al caso concreto, cabe la posibilidad de que el juez de la causa que se prevalega de ese sistema pueda estimar que esa sola presunción no es suficiente para tener por demostrado el elemento típico correspondiente.

143. De la citada ejecutoria, se emitieron las tesis LXXXIII/2016 y LXXXIV/2016 de rubro: **“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA DE TRATAMIENTO”**; y **“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA PROBATORIA.”**⁴³

⁴³ Tesis: 1a. LXXXIII/2016 (10a.). **DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA DE TRATAMIENTO.** Esta Primera Sala ha sostenido en jurisprudencia que una de las vertientes del principio de presunción de inocencia se manifiesta como "regla de trato procesal" o "regla de tratamiento" del imputado, en la medida en que comporta el derecho de toda persona a ser tratado como inocente en tanto no se declare su culpabilidad por virtud de una sentencia condenatoria. Dicha manifestación de la presunción de inocencia ordena a los jueces impedir en la mayor medida posible la aplicación de medidas que impliquen una equiparación de hecho entre imputado y culpable, es decir, conlleva la prohibición de cualquier tipo de resolución judicial que suponga la anticipación de la pena. Ahora bien, la aplicación de los artículos 55, fracciones I y II, y 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en el proceso penal, no violan el mencionado derecho, porque el órgano acusador no se limita a considerar culpable de un delito fiscal a una

144. Por último, es inoperante el agravio del recurrente en el que sostiene la inconstitucionalidad del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, porque viola el principio de simetría fiscal, en virtud de que si presume que los depósitos bancarios son ingresos por lo que se debe pagar contribuciones, omite establecer que los retiros son deducciones autorizadas.

145. Lo anterior, toda vez que constituye un argumento novedoso, dado que no se hizo valer desde la demanda de amparo, sino que como ya se vio, tal inconstitucionalidad la hizo depender de la violación al principio de presunción de inocencia, motivo por el cual, el Tribunal Unitario, no estuvo en posibilidad de hacer pronunciamiento alguno al respecto.⁴⁴

persona que no cumple con las obligaciones formales previstas en tales numerales, pues es menester que rompa el estatus de inocente que tiene el contribuyente y demostrar que en adición a ese incumplimiento ha causado un perjuicio patrimonial al erario público, con apoyo en una presunción cuyas premisas también debe probar, consistentes en: i) la existencia de depósitos bancarios a favor del contribuyente; y, ii) que éstos no están registrados en la contabilidad que está obligado a llevar. A su vez, este sistema autoriza al contribuyente a demostrar lo contrario, para desestimar, desde la existencia de los depósitos hechos a su favor, hasta la falta de su registro, pasando por el deber de llevar determinados registros de contabilidad.

Tesis: 1a. LXXXIV/2016 (10a.). **DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA PROBATORIA.** La presunción de inocencia, como regla probatoria, establece los requisitos que debe cumplir la actividad probatoria y las características que debe reunir cada uno de los medios de prueba aportados por el Ministerio Público para poder considerar que existe prueba de cargo válida y destruir así el estatus de inocente que tiene todo procesado. Desde este punto de vista, la presunción de inocencia contiene implícita una regla que impone la carga de la prueba, entendida en este contexto como la norma que determina a qué parte le corresponde aportar las pruebas de cargo. En este sentido, el hecho de que las pruebas de cargo sean suministradas al proceso por la parte que tiene esa carga procesal, también constituye un requisito de validez de éstas. Por su parte, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, relacionado con el artículo 55, fracciones I y II, del mismo ordenamiento legal, contiene un medio probatorio indirecto de la omisión de pago de contribuciones, el cual se estima que es razonable y lógico, pues si se parte de la noción de que en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de forma equitativa y proporcional en los términos que establezca la ley, se tiene que si el gobernado tiene a su favor un ingreso que no ha sido registrado en la contabilidad que está obligado a llevar, entonces debe pagar una contribución, salvo prueba en contrario. Por tanto, este modo de probar, previsto esencialmente para el derecho fiscal, bien puede ser invocado en el proceso penal, sin que por ello viole el derecho fundamental a la presunción de inocencia, en su vertiente de regla probatoria, porque no exime al órgano de representación social de su obligación de realizar las indagatorias correspondientes y de adminicular los elementos de prueba que permitan demostrar la existencia de la responsabilidad; ni tampoco releva al juzgador de su deber de analizar todas las pruebas aportadas al proceso, tanto las que permitan acreditar la tipicidad de la conducta, como las que desvirtúen tal extremo. Esto, en atención a que la presunción que establece el artículo 59, fracción III, admite prueba en contrario.

⁴⁴ Sirve de apoyo a lo antes considerado, la jurisprudencia 1a./J. 150/2005, de esta Primera Sala siguiente: **“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE REFIEREN A CUESTIONES NO INVOCADAS EN LA DEMANDA Y QUE, POR ENDE, CONSTITUYEN ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA REVISIÓN.** En términos del artículo 88 de la Ley de Amparo, la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes. En ese contexto, y atento al principio de estricto derecho previsto en el artículo 91, fracción I, de la ley mencionada, resultan inoperantes los agravios

146. **Pronunciamiento sobre la revisión adhesiva.** Al no haber prosperado los agravios tendentes a controvertir la constitucionalidad de los artículos reclamados, deben quedar sin materia la revisión adhesiva, al haber desaparecido la condición a que estaba sujeto el interés de la autoridad adherente.

147. Sostiene lo anterior, por identidad de razón, la jurisprudencia 1a./J. 71/2006, sustentada por esta Primera Sala, cuyo rubro establece: **“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”**⁴⁵.

...

referidos a cuestiones no invocadas en la demanda de garantías, toda vez que al basarse en razones distintas a las originalmente señaladas, constituyen aspectos novedosos que no tienden a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introducen nuevas cuestiones que no fueron abordadas en el fallo combatido, de ahí que no exista propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida.”

⁴⁵ La jurisprudencia citada lleva por texto el siguiente: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses, desaparece la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido y, por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”; consultable en la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, página 266 y con número de registro 174011.