

LA VULNERACIÓN AL DERECHO FUNDAMENTAL DE NO AUTOINCRIMINACIÓN EN EL PROCESO PENAL DE LOS DELITOS FISCALES¹

Por: Lic. Hiliana Mayrani Espinosa Rayas²

SUMARIO: I. Introducción. II. Fundamento, contenido y aplicación del derecho fundamental de “no autoincriminación” en el ámbito fiscal penal. III. Aspectos jurídicos obligacionales para la aportación de datos e informes fiscales del contribuyente en los procedimientos fiscalizados. IV. La violación al derecho fundamental de “no autoincriminación” en el procedimiento penal fiscal. V. Conclusiones. VI. Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce un derecho fundamental denominado “*no autoincriminación*”, que actualmente se encuentra establecido en el artículo 20, apartado B, fracción II, de la mencionada ley suprema, el cual también se encuentra reconocido en los tratados internacionales suscritos por México, y ha sido materia de análisis en las resoluciones emitidas por Tribunales internacionales. El derecho fundamental de “*no autoincriminación*” ha sido desarrollado en el ámbito del derecho penal general, sin embargo, en México no se ha profundizado en la aplicación del mencionado derecho fundamental en el ámbito del derecho fiscal sancionador. En este trabajo se analizará cómo se actualiza la violación al derecho fundamental de “*no autoincriminación*” en el ámbito del derecho fiscal sancionador (ámbito penal), cuando los contribuyentes en el procedimiento fiscalizador instaurado en su contra, mediante coacción, ofrecen

¹ Tesina seleccionada de la Especialidad en Justicia Administrativa, impartida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

² Licenciada en Derecho por la Universidad Tecnológica de México. Especialidad en Justicia Administrativa por el Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo. Ocupó el puesto de Oficial Jurisdiccional en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Actualmente es Secretaria de Acuerdos de la Segunda Sala Regional Norte-Este del Estado de México.

documentales para demostrar el cumplimiento a las obligaciones fiscales, lo que posteriormente es utilizado para la configuración de delitos fiscales, por lo que ante ello, se propondrá una solución jurídica para prevenir la violación al principio fundamental mencionado, acorde a las innovaciones constitucionales sobre un proceso penal de corte acusatorio y el principio de presunción de inocencia, que han sido introducidas en nuestro sistema de derechos fundamentales en recientes reformas constitucionales.

II. FUNDAMENTO, CONTENIDO Y APLICACIÓN DEL DERECHO FUNDAMENTAL DE “NO AUTOINCRIMINACIÓN” EN EL ÁMBITO FISCAL PENAL

a. Reconocimiento por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consigna tres puntos fundamentales en materia penal, consistentes en los principios del proceso penal acusatorio y oral, los derechos de las personas imputadas y los derechos de la víctima o del ofendido, señalando en el apartado B, fracción II, del mencionado precepto fundamental que constituye el derecho de toda persona imputada: “... *A declarar o a guardar silencio. Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio...*”.

La disposición anterior implica que, lo declarado por el imputado o en su caso el silencio que guarde, no puede ser utilizado en su perjuicio durante el proceso penal, lo que se traduce en una limitante para el Ministerio Público, a quien con fundamento en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le corresponde la investigación de los delitos, por lo que el uso de la declaración o del silencio del imputado con la finalidad de acreditar la comisión de un delito, constituye un acto de autoincriminación, esto es, que la prueba utilizada para imputar la culpabilidad fue aportada por la propia persona imputada.

Al respecto, es menester precisar que existe diferencia entre el derecho a guardar silencio y el derecho a no inculpinarse, por lo que, este último se puede interpretar en el sentido de que el inculpado se encuentra obligado a hablar, salvo en aquello que lo inculpine, mientras que el derecho a guardar silencio debe ser respetado y deben ser prohibidos los métodos engañosos para obtener una declaración, la cual no puede ser interpretada.³

En ese contexto, la utilización de la declaración del imputado como medio de prueba, durante el proceso penal, que le ocasione un perjuicio, actualiza la violación al derecho reconocido por la Constitución en el artículo 20, apartado B, fracción II, el cual constituye el derecho fundamental denominado “no autoincriminación”.

b. Reconocimiento en instrumentos jurídicos internacionales

El derecho a la “no autoincriminación”, reconocido en el artículo 20 apartado B, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de igual manera se encuentra reconocido en instrumentos jurídicos internacionales en los que México es país signatario y obligado a las disposiciones de los mismos, entre los que se encuentra la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), que en su artículo 8, apartado 2, inciso g), y apartado 3, literalmente establece: “*Artículo 8. Garantías Judiciales. 2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: ...g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y..., 3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.*”

Asimismo, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su artículo 14.3, literal g), señala: “*artículo 14.3: Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes*

³ LOPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo, *Tratado de Derecho Procesal Penal*, Volumen I, p. 343.

garantías mínimas:...g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable”.

De la literalidad de los artículos contemplados en los instrumentos jurídicos internacionales analizados, se advierte el derecho a “*no declarar contra sí mismo, ni a declararse culpable*”, así como que “*la confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza*”; mientras que en la Constitución mexicana se establece el derecho “*a declarar o a guardar silencio el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio*”, posturas que construyen el derecho fundamental a la “*no autoincriminación*” que se encuentra reconocido, lo que implica la protección de un derecho fundamental elevado a rango internacional durante el desarrollo de un proceso penal instaurado en México o en los países obligados.

c. Análisis jurisprudencial

En México, el Poder Judicial de la Federación, en su jurisprudencia ha establecido que en todo proceso en materia penal el inculpado no podrá ser obligado a declarar, no obstante, si el procesado se sujeta al mencionado derecho y se niega a declarar o se reserva su derecho a hacerlo, ello no puede constituir un indicio de culpabilidad, en la comisión del delito que se le imputa, sino que en todo caso, constituye el ejercicio de un derecho reconocido por la Constitución;⁴ además de que la autoridad encargada de la persecución e investigación de los delitos, en ningún caso puede obligar a la persona a que se autoincrimine, ya que dichos elementos probatorios se pueden obtener de otros medios,⁵ lo que no implica que no se le pueda llamar a declarar al procesado en algún ilícito, con la finalidad de que manifieste lo que a su derecho convenga.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido entre otras cuestiones, que el derecho de no autoincriminación no solo recoge el

⁴ Décimo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito. Tesis: I.10o.P. J/7, Registro: 177603, Agosto de 2005.

⁵ Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito. Tesis: XXI.1o.P.A.50 P., Registro: 168440, Noviembre de 2008.

derecho a guardar silencio, sino que además constituye una prohibición de las autoridades para obtener evidencia inculpativa por parte del propio inculpativo a través de coacción o engaño.⁶

Por tanto, la jurisprudencia nacional sobre el derecho fundamental de “*no autoincriminación*”, envuelve dos aspectos: la limitante para la autoridad de no ejercer coacción al inculpativo para la aportación de pruebas, y el respeto al silencio del inculpativo, al que no se le puede otorgar una consecuencia confesional de hechos constitutivos de un delito.

d. Aplicación en el ámbito del Derecho Fiscal Sancionador

El derecho fundamental de “*no autoincriminación*” se encuentra reconocido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como una garantía del indiciado en un proceso penal, sin embargo, el mencionado derecho fundamental no puede ser limitado al derecho penal federal, sino que, al ser precisamente un derecho reconocido a nivel constitucional y por diversos tratados internacionales suscritos por México, permite la extensión a otras ramas del derecho, como en el caso lo es en el derecho fiscal, el cual resulta aplicable durante un procedimiento de fiscalización tributaria iniciado por la autoridad fiscal correspondiente, pues si bien, en la materia penal general, el inculpativo tiene derecho a declarar o a no hacerlo, al trasladarse dicha situación al ámbito del derecho fiscal, de igual manera, el derecho fundamental mencionado debe ser respetado, sin que sean impedimento alguno las peculiaridades del proceso penal fiscal, los cuales se analizarán en el capítulo último.

En el sistema contributivo mexicano, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que es obligación de los mexicanos: “*Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”, y la

⁶ Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis: 1a. CCXXIII/2015 (10a.), Registro: 2009457, Junio de 2015.

forma de cumplir esa obligación parte del principio de autodeterminación a través del cual se conceden facultades de revisión a las autoridades fiscales.

Por otro lado, el incumplimiento a las obligaciones tributarias conlleva una sanción legal y por ello, las autoridades fiscales pueden allegarse de la información necesaria en los procesos de verificación y fiscalización, bajo mecanismos de coacción legal y en ese panorama las sanciones impuestas a los contribuyentes por incumplimiento a las obligaciones tributarias se convierten en una herramienta para determinar y liquidar las cantidades adeudadas por aquellos, o en su caso, para ajustar la declarada, así como proceder penalmente; por tanto, lo que parece colisionar con el derecho de “*no autoincriminación*” es la obligación a aportar datos bajo la amenaza de aplicarse sanciones, cuando lo acercado por el contribuyente o responsable es posteriormente utilizado como prueba dentro de un proceso sancionador.⁷

Es por lo anterior que, el derecho fundamental de “*no autoincriminación*” no puede limitarse a la materia penal, como así se encuentra expresamente reconocido en la Constitución mexicana, pues precisamente se encuentra la aplicación del mismo al analizar el sistema de coacción para el cumplimiento de las obligaciones tributarias que emplean las autoridades demandadas para la determinación y liquidación de créditos fiscales.

e. Casos ejemplificativos de experiencia internacional

La violación al derecho fundamental de “*no autoincriminación*” se extiende a nivel internacional, para lo cual en primer lugar se procede al análisis de resoluciones dictadas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que indican lo siguiente:

⁷ SESMA SÁNCHEZ Begoña, “La Obtención de Información Tributaria”, *Gaceta Jurídica*, Lima, 2006. p. 231.

“FUNKE C. Francia”, STEDH, de 25 de febrero de 1993, en la cual se resolvió:

“El TEDH estimó:

44. Este Tribunal advierte que el Servicio de Aduanas promovió la condena del Sr. Funke como medio de obtener ciertos documentos que creía debía existir aunque no estaba seguro de ello. Al no ser capaces o no desear obtenerlos de otro modo, intentaron compeler al demandante a que diese él mismo pruebas de los delitos que presuntamente había admitido cometer. Las especiales características de las leyes aduaneras no pueden justificar tal infracción del derecho de cualquier ‘acusado de un delito penal’, en el sentido autónomo que a ese término le da el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, a permanecer en silencio y a no contribuir a incriminarse a sí mismo.

*En base a todo ello, el TEDH estimó que se había vulnerado el artículo 6 del Convenio”.*⁸

“Saunders C. Reino Unido”, STEDH de 17 de diciembre de 1996, en el cual se determinó:

“B Valoración del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

67. En primer lugar, este Tribunal, observa que la denuncia del demandante se refiere al uso de las declaraciones hechas ante los inspectores del Ministerio de Industria y Comercio en el proceso penal en su contra. Aunque una investigación administrativa puede traer consigo la determinación de una ‘acusación penal’, según el sentido que este Tribunal da a ese concepto autónomo, no se ha alegado ante este Tribunal que el artículo 6.1 del Convenio fuese aplicable a los procedimientos llevados a cabo por los inspectores o que esos procedimientos pudiesen acarrear la determinación de una acusación penal en el

⁸ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo; García Comendador Alonso, León; Delgado Cánovas, Juan; De Miguel Morante, Raquel; Villegas García María Ángeles, *Doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, segunda edición, Tirant Blanch, Valencia, 2012, p. 280.

sentido de aquel precepto (véase la sentencia Deweer v. Bélgica, de 27 de febrero de 1980, serie A, n° 35, pp. 21-24-SS42-47).

(...)

70. No se discute por el Gobierno Británico que el demandante fue sometido a presión legal para declarar. Éste estaba obligado a por los artículos 434 y 436 de la Ley de Sociedades de 1985, a contestar las preguntas que le fueron hechas en el curso de nueve largas entrevistas, siete de las cuales se utilizaron en el juicio como prueba. Una negativa del demandante a contestar le hubiese supuesto una condena por desacato y la imposición de una multa a condena a prisión hasta dos años, y no se podía alegar para justificar ese rechazo a contestar que esas cuestiones eran de naturaleza incriminatoria.

Sin embargo, el Gobierno ha puesto énfasis ante este Tribunal, en sostener que ninguna de las respuestas dadas por el demandante eran autoincriminatorias y que sólo dio respuestas exculpatorias, aunque, era verdad, que éstas habían servido después para fundamentar el fallo condenatorio. El Gobierno Británico postula que sólo las manifestaciones autoinculpatorias caen dentro del derecho a no declarar contra sí mismo.

(...)

En resumen, todo lo anterior respalda el conocimiento de este Tribunal de que las transcripciones de las respuestas del demandante, ya fuesen directamente autoincriminatorias o no, se usaron en el curso del procedimiento de forma que pretendían incriminar al demandante.

El tribunal no entra a valorar por qué el demandante prefirió declarar en juicio en lugar de permanecer en silencio. Para la Comisión y para el demandante fue fruto de la presión ejercida por la lectura de las transcripciones. Para el Gobierno, fue fruto del testimonio del principal testigo de cargo.

(...)

76. En consecuencia, ha habido vulneración, en el presente caso, del derecho a no declarar contra sí mismo.”⁹

Así, en el caso “SAUNDERS C., Reino Unido” el Tribunal Europeo de Derechos Humanos sostuvo que:

“El diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y seis: Se trató de la adquisición de una compañía por otra. Se señaló la existencia de supuestas irregularidades del Director de la adquiriente. Mr. SAUNDERS fue interrogado por la Serious Fraud Office británica y sus declaraciones fueron después utilizadas en el proceso penal que se le siguió. El TEDH consideró que ello viola la CEDH al estimar que: no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas en una investigación no judicial.”

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha sostenido que el derecho a guardar silencio y el privilegio a la autoincriminación son generalmente reconocidos como estándares internacionales que descansan en el corazón de la noción del juicio justo, bajo el artículo 6 de la Convención y que el derecho a no auto-incriminarse en particular presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a evidencia obtenida a través de métodos de coerción u opresión en desafío de la voluntad de persona acusada, pues en el caso “ JB C. SUIZA., STEDH de 3 de mayo de 2001”, consideró: “que a JB C. se le compele varias veces a entregar información sobre determinadas inversiones. No entrega dicha información porque señala que está en manos del banco y que la suya la ha perdido y asume que realizó dichas inversiones, que percibió rentas y que no declaró correctamente su ISR. Por ello le fueron impuestas tres multas consecutivas”, de ahí que estimó que se trata de un caso de violación al derecho a no declararse culpable en el desarrollo del procedimiento Tributario (artículo 6 CEDH) pues dicha información que proporcionó dentro del procedimiento tributario se utilizó como prueba para su proceso penal.¹⁰

⁹ *Ibídem*, pp. 291-294.

¹⁰ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo “ *Tratado de Derecho Penal*”, Thomson Aranzadi, p. 337.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos sostuvo que: “como en el caso las autoridades intentaron obligar al demandante a entregar documentos que dieran información sobre su renta para efectos de liquidación de impuestos: dado que el Tribunal no debe especular sobre la naturaleza que tal información hubiera tenido, el demandante no podía excluir que cualquier renta adicional que aflorara de esos documentos de fuentes no sometidos a tributación pudiera constituir un ilícito por evasión fiscal; asimismo, señaló que no estaba decidiendo la cuestión si un Estado puede obligar a un contribuyente a brindar información con el único propósito de asegurar la correcta liquidación de tributos; es decir, la posibilidad de los Estados de obligar a los contribuyentes a brindar información para el único propósito de regularizar su situación tributaria, deber que no conduciría a la no autoincriminación de utilizarse la información así proporcionada por los contribuyentes para su realización; mas no para otros fines como lo sería, utilizarla como prueba en una investigación y/o procedimiento penal por el delito fiscal, pues conllevaría a la autoincriminación”.¹¹

Análisis de resoluciones emitidas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos:

“VELEZ LOOR VS PANAMÁ”, sentencia de 23 de noviembre de 2010, “BAENA RICARDO Y OTROS”, sentencia de fondo del 31 de enero de 2001 (fondo reparación y costas); “CASO 11.317, RODOLFO ESPINOZA E HIJOS”, Perú, 23 de febrero de 1999.

En esta sentencia la Corte Interamericana, ha sostenido que dichas garantías deben ser respetadas en procedimientos o actuaciones previas o concomitantes a los procesos judiciales en las que, de no observarse las mismas, se podría impactar de manera desfavorable y por lo tanto injustificada, en la situación jurídica de la persona y que el debido proceso legal o las aludidas garantías mínimas, entre las que se encuentra la prohibición de la autoincriminación forzada, transgrede si se obliga a la persona a auto-inculparse al hacerle firmar un documento en el marco de actuaciones capaces de acarrearle eventuales consecuencias procesales desfavorables.

¹¹ *Ibídem.*

Lo anterior, permite deducir que el derecho fundamental que se estudia, no se restringe ni al ámbito de actuación del Ministerio Público ni al del juez penal, como tampoco a que se vea violentado tratándose de declaraciones escritas u orales obtenidas en forma coaccionada; sino que tal derecho aplica fuera del ámbito penal en otras materias y especialmente la administrativa-fiscal, así como que tampoco se restringe a declaraciones escritas u orales coaccionadas, sino a todo tipo de actos que conlleven a la autoincriminación y por tanto la información obtenida en este tipo de procedimientos previos o paralelos a un procedimiento penal, sean utilizados dentro del procedimiento penal como prueba del delito y/o de la responsabilidad penal, cuando su origen está precisamente en que esa información, proviene de violentar el derecho fundamental a la no autoincriminación.

La interpretación constitucional del derecho fundamental a la “no autoincriminación”, no puede quedar en el ámbito estrictamente gramatical, toda vez que es mucho más amplio al tenor no solo de la evolución que para la sociedad actual debe implicar el alcance de ese derecho humano, sino con la amplitud que a la vez se ha interpretado en el ámbito de los derechos humanos, la que incluye toda forma de obtención de prueba o evidencia autoincriminatoria que se allegue de una colaboración forzada de la persona (como es el caso de la información que un contribuyente proporciona a la autoridad hacendaria durante una fiscalización), la información proporcionada bajo amenaza de sanción y que sea utilizada como prueba para incriminar al contribuyente valiéndose para ello de prueba que bajo amenaza de sanción, él mismo proporcionó autoincriminándose.

f. Doctrina internacional

Es importante mencionar que a nivel nacional no se cuenta con doctrina referente al derecho de “*no autoincriminación*”, por lo que el contenido de dicho derecho fundamental se ha ido dilucidando a consecuencia de las resoluciones emitidas en Tribunales internacionales, como a continuación se muestra:

En el caso de “Saunders vs. Reino Unido”, el 17 de diciembre de 1996, el Tribunal Europeo hizo referencia a una regla que consiste en que “*existe un abuso del procedimiento cuando en ejercicio de facultades administrativas de inspección, se utilizan dichos poderes para construir un caso criminal*”, para lo cual indicó que la inspección tributaria, por vía administrativa, no puede colectar la *notitia criminis*,¹² porque la facultad de los inspectores es inquisitiva, pero no es una función judicial, por lo que la función de inspección es verificar un hecho tributario, pero no es parte del cometido el tomar una decisión de valoración penal de los hechos, especialmente a priori.

El fallo “Saunders” determina que el privilegio de “*no autoincriminarse*”, absteniéndose de brindar información a la inspección tributaria, forma un elemento importante de la salvaguardia individual frente a la opresión y coerción administrativa, que linda con el principio de la presunción de inocencia, por lo que según el Tribunal Europeo, la garantía de la no autoincriminación coactiva no se limita a un proceso penal “*stricto sensu*”, sino que se extiende a los actos administrativos sancionadores, es decir, alcanza a todos los procedimientos en que la persona (física o jurídica) podría con su declaración producir un propio perjuicio.¹³

En Argentina, sostienen que los elementos probatorios recogidos por la AFIP (Administración General) y por DGI (Dirección General Impositiva), son remitidos al proceso penal con la propia denuncia y constituyen, habitualmente,

¹² Este es el nombre genérico bajo el cual, tradicionalmente, se han reunido los distintos medios por los cuales podía iniciarse la actividad de la justicia penal, mediante la promoción del proceso. Así, ya sea por la denuncia, ya por la querrela, o por la prevención policial o de oficio, se lleva ante la jurisdicción una noticia sobre la comisión de un delito, que opera como “información institucional”, sujeta a recaudos específicos impuestos por la ley procesal, capaz de producir efectos jurídicos previamente previstos por la ley. Supera a la mera información. GARRONE, José A., *Diccionario Jurídico - Tomo III*, LexisNexis, Buenos Aires, 2005, p. 462.

¹³ BERRUEZO Rafael, Artículo: “Autoincriminación en el Derecho Penal Tributario”, Centro de investigación Interdisciplinaria de Derecho Penal Económico. Publicación: Mayo 31, 2011. Disponible en: https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/articulos/a_20110607_01.pdf. Consulta: agosto 26.

la única prueba documental que compone la causa, aparte del informe de la propia Inspección, por lo que en consecuencia, el fallo condenatorio puede fundarse en prueba ilícitamente obtenida en cuanto al acusado haya sido coaccionado a la entrega de la documentación sin que nadie le indicara, sino más bien al contrario, su derecho a no declarar, a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable.¹⁴

En el Perú, sostienen que el derecho a la no autoincriminación se fundamenta en la dignidad de la persona, al ser reconocido como sujeto del proceso. Es un derecho específico que se desprende del derecho de defensa y la presunción de inocencia, comprende el derecho a ser oído, es decir, de incorporar libremente al proceso la información que se estime conveniente y el derecho a guardar silencio, esto es, que su negativa a declarar no sea tomado como un indicio de culpabilidad.¹⁵

En atención a lo anterior, el derecho fundamental de “*no autoincriminación*”, se encuentra reconocido tanto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como en instrumentos jurídicos internacionales. Las resoluciones emitidas por Tribunales Internacionales en las que ha sido necesario desarrollar el tema del derecho de “*no autoincriminación*”, ha permitido el desarrollo de este derecho en el aspecto doctrinal, aunque en México aún no se cuenta con la información necesaria para el desarrollo del mismo. Por tanto, parte importante de la investigación del mismo, se basa en la doctrina internacional.

g. Definición del derecho fundamental de “*no autoincriminación*”

Tomando en consideración el contenido constitucional, y los tratados inter-

¹⁴ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y Bacigalupo, Silvina, “*Delitos tributarios y previsionales*”, Hammurabi, 2001, p. 48. Disponible en: https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/articulos/a_20110607_01.pdf

¹⁵ QUISPE Farfán Fany Soledad, tesis: “El Derecho a la No Autoincriminación y la Aplicación en el Perú”, Lima 2012. Consulta 21 de agosto de 2015. Disponible en: http://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtualData/Tesis/Human/Quispe_FF/t_completo.pdf Consulta: agosto 12.

nacionales que lo protegen, el derecho fundamental de “*no autoincriminación*” en materia penal puede definirse como aquel derecho de corte procesal que protege al imputado de un hecho delictivo en relación a que las pruebas aportadas por la persona imputada durante un proceso penal, no pueden ser constitutivas de un indicio de culpabilidad para la configuración de un delito. Por tanto, se trata de un derecho fundamental consagrado en el ámbito del debido proceso legal de la garantía de seguridad jurídica y del derecho fundamental de dignidad humana.

Siguiendo la idea en materia penal, la “*no autoincriminación*”, es un derecho que protege al imputado para que no sea obligado a declarar en su perjuicio ni a declararse culpable, y en ese sentido no puede emplearse ningún medio coactivo o intimidatorio contra el imputado para efectos de que responda o se declare culpable, por lo que la declaración del imputado no puede considerarse como fuente de prueba en sentido inculpativo, sino como una expresión al derecho de defenderse, es por ello que el derecho a la no incriminación deriva del respeto a la dignidad de la persona, que constituye una parte esencial del proceso en un Estado de Derecho.¹⁶

Durante el proceso penal, los actos encaminados a viciar la voluntad del inculcado para declarar o guardar silencio, se traducen como la violación al derecho fundamental de no autoincriminación, pues dicho derecho constitucional actualiza una prohibición de exigencia para declarar o no hacerlo por parte del inculcado.

Sin dejar de considerar lo anterior, en el campo del derecho tributario, el derecho fundamental de “*no autoincriminación*” se traduce como la *imposibilidad para que las autoridades fiscales utilicen la información obtenida mediante coacción con el objetivo de instaurar conductas delictivas*, entendiéndose esto en el sentido de que las probanzas obtenidas por la autoridad fiscal en procedimientos de fiscalización mediante coacción, no pueden sin más ser extrapolados a un proceso penal.

¹⁶ REYNA ALFARO, Luis Miguel, “El proceso penal aplicado”, *Gaceta Jurídica*, Lima, 2006, p. 23.

Con los elementos anteriores, se advierte que el derecho fundamental de “no autoincriminación”, se encuentra reconocido en el ámbito del derecho penal, sin embargo, en los casos analizados se advierte que ha sido aplicado a la materia fiscal, lo que permitió definirlo como la *imposibilidad para que las autoridades fiscales utilicen la información obtenida mediante coacción con el objetivo de instaurar conductas delictivas*, y en atención a ello, en el presente trabajo se sostiene la existencia del elemento “coacción” durante las facultades de comprobación, lo que trae como consecuencia la violación al mismo, cuando las documentales exhibidas bajo coacción se utilizan para la instauración de conductas delictivas.

III. ASPECTOS JURÍDICOS OBLIGACIONALES PARA LA APORTACIÓN DE DATOS E INFORMES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE EN LOS PROCEDIMIENTOS FISCALIZADORES

a. Principio de autodeterminación fiscal

En el sistema fiscal mexicano, los contribuyentes se encuentran obligados a pagar las contribuciones que se generen como consecuencia de la realización del hecho generador descrito en las leyes fiscales respectivas, por lo que las obligaciones fiscales dependen de que los causantes realicen un acto o una actividad que previamente se encuentre regulada en una ley fiscal vigente en el momento de realizarlo, y una vez que la obligación fiscal se haya actualizado, el contribuyente tiene la obligación de manifestar en forma expresa el impuesto que tenga a su cargo, lo que constituye un derecho de los contribuyentes el autodeterminarse.¹⁷

Luego entonces, “*el derecho de autodeterminación fiscal implica que los contribuyentes apliquen en forma voluntaria a los actos o actividades que realizan y que constituyen el fundamento de sus obligaciones tributarias, los criterios establecidos en las leyes fiscales para su correcto y eficaz cumplimiento*”.¹⁸

¹⁷ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000, p. 30. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf>. Consulta: julio 24.

¹⁸ *Ibidem* p. 31.

Sin embargo, el hecho de que los contribuyentes se encuentren obligados a manifestar las contribuciones que tengan a su cargo, esto es, que calculen y paguen las contribuciones en los términos y en los plazos que establezcan las leyes fiscales, ello no implica que la autoridad fiscalizadora no pueda investigar respecto al cumplimiento de dichas obligaciones por parte de los contribuyentes, en el entendido de que el incumplimiento de aquellas obligaciones fiscales ocasione que los contribuyentes se hicieran acreedores a sanciones.

El principio de autodeterminación fiscal se encuentra regulado en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, precepto legal vigente que dispone lo siguiente:

“Artículo 6o.- *Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica...”

Aunado a lo anterior, tal como lo ha sostenido la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, que permite que los contribuyentes declaren voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias, lo que constituye una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, que

supervisa la autoridad fiscal con la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.¹⁹

Por tal motivo, el principio de autodeterminación reconocido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se actualiza cuando los contribuyentes autoaplican las normas fiscales con el objetivo de dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, cuestión que conlleva un apercibimiento, el cual se encuentra establecido precisamente en las leyes fiscales, que consiste en que en caso de no dar cumplimiento a aquellas, los contribuyentes se hacen acreedores a sanciones diversas; y asimismo, que con posterioridad al cumplimiento y/o vencimiento de las obligaciones, la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de comprobación para la verificación del debido cumplimiento de las mismas.

Así, con la finalidad de corroborar la determinación de las obligaciones fiscales por los contribuyentes, la autoridad fiscal cuenta con facultades para verificar la correcta autodeterminación de las contribuciones por parte de los contribuyentes. Estas facultades de comprobación constituyen actos de molestia que deben ajustarse a lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al invadir domicilio, papeles y posesiones de los contribuyentes, esto es, que el legislador establece claramente la regulación de la autoridad fiscal, en donde señala el cumplimiento obligatorio de un mandamiento escrito el cual debe estar emitido por autoridad que funde y motive su competencia tanto material como territorial.

Además de los requisitos constitucionales de todo acto de autoridad, especialmente aquellos que formen parte del acto de fiscalización o de una facultad de comprobación, deben reunir los requisitos contemplados en los artículos 16 constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario cualquier omisión a dichos requisitos en los documentos que formen parte del acto de fiscalización y que sean emitidos por la autoridad, serán considerados ilegales.

¹⁹ Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis: 1a./J. 11/2012 (9a.), Registro: 160032, Julio de 2012.

En ese sentido, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece las facultades de comprobación que pueden ser ejercidas por la autoridad fiscal, las más relevantes son la visita domiciliaria, la revisión de escritorio o gabinete, y la revisión secuencial del dictamen fiscal sobre los estados financieros.

Es por lo anterior que, ante la autodeterminación fiscal por parte de los contribuyentes, la autoridad cuenta con atribuciones para ejercer facultades de comprobación, cualquiera que sea su modalidad, por lo que el inicio de las mismas lo constituye una orden de visita domiciliaria o en su caso un requerimiento de información y documentación, los cuales contienen el apercibimiento de que en caso de no dar cumplimiento a tal solicitud, el contribuyente se haría acreedor a una sanción consistente en una multa contemplada en el Código Fiscal de la Federación.

b. La aportación de información y documentación fiscal en los procesos fiscalizadores

Cuando los contribuyentes cumplen lo establecido en una orden de visita domiciliaria o en la solicitud de información y documentación, exhiben pruebas con las que pretenden acreditar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuyas documentales son valoradas durante el proceso de fiscalización y una vez que el mismo culmina, la autoridad fiscal determina y liquida las contribuciones omitidas por el contribuyente, lo que se materializa en una resolución administrativa que contiene los fundamentos y motivos que llevaron a la fiscalizadora a concluir que el contribuyente se encuentra sujeto a un crédito fiscal.

Tal como ya se precisó, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, los contribuyentes ofrecen la información y documentación solicitada por la autoridad, ello con la finalidad de acreditar su deber tributario y colaborar con la autoridad fiscalizadora para la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que se traduce en la entrega de la información con que cuenta, y que refleja su vida tributaria actual, con la finalidad de evitar la determinación y liquidación de créditos fiscales.

Sin embargo, el requerimiento de información y documentación con el cual se inicia un procedimiento de fiscalización, contiene apercibimientos o amenazas que se constituyen de sanciones en su modalidad de multas, por lo que cuando el contribuyente no exhibe la información y documentación solicitada, la autoridad fiscalizadora determina una multa por incumplimiento a tal requerimiento.

El artículo 42 primer párrafo, fracción II del Código Fiscal de la Federación,²⁰ consigna la facultad específica de la autoridad fiscal para exigir datos, documentos e información en un procedimiento de fiscalización, por lo que con fundamento en el artículo 81 fracción I del mismo ordenamiento legal, se considera una infracción el “*no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales...*”, cuya sanción en su modalidad de multa, se encuentra consignada en el artículo 82 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, y en tal virtud, el apercibimiento decretado en la solicitud de información y documentación emitida por la autoridad fiscal, consiste en la imposición de una multa a los contribuyentes que incumplan aquella solicitud.

Por lo tanto, la aportación de información y documentación fiscal en los procesos fiscalizadores contiene una amenaza estatal legitimada en la ley, que consiste en la determinación de una multa en caso de incumplimiento, el cual se hace efectivo cuando no se cumple el requerimiento en ella consignado.

²⁰ **Artículo 42.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: **II.** Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran (...)

b.1. Coacción por incumplimiento a las obligaciones fiscales

Como ya se analizó con anterioridad, derivado del principio de autodeterminación fiscal, los contribuyentes cumplen sus obligaciones tributarias con el apercibimiento de que en caso de no hacerlo se hacen acreedores a sanciones, lo que también sucede durante el procedimiento fiscalizador, cuando los contribuyentes no cumplimentan el requerimiento de información y documentación con el cual la autoridad inicia las facultades de comprobación.

Por lo tanto, cuando el contribuyente exhibe ante la autoridad fiscalizadora diversas documentales, que son presentadas en cumplimiento a un requerimiento previo, ello lo realiza con el temor de ser sancionado por incumplimiento al mismo, momento en el que se hace presente el elemento fundamental que vulnera el derecho de “no autoincriminación”, al que se le ha venido denominando “coacción”, que es definida por la Real Academia Española como: *1. f. Fuerza o violencia que se hace a alguien para obligarlo a que diga o ejecute algo. 2. f. Der. Poder legítimo del derecho para imponer su cumplimiento o prevalecer sobre su infracción.*

En ese sentido, el incumplimiento de las obligaciones fiscales ocasiona la violación a las normas jurídicas y por consecuencia la actualización de infracciones, que Sergio Francisco de la Garza define como: *toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales.*²¹

La violación a las normas jurídicas fiscales trae como consecuencia una sanción, que Margarita Lomelí Cerezo define como: *un elemento esencial de la noción de lo jurídico, es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que incluye en todas las definiciones del derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, autárquico.*²²

²¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima octava edición, Porrúa, México, 2000, p. 939.

²² LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal represivo*, tercera edición, Porrúa, México, 1998, p. 11.

En ese sentido, la manifestación de coacción envuelve una infracción y por consecuencia una sanción, y es el Código Fiscal de la Federación quien describe las conductas que considera como infracciones, así como las sanciones correspondientes.

c. Multas administrativas

El Código Fiscal de la Federación establece las infracciones y sanciones relativas al incumplimiento de los requerimientos de información y documentación emitidos por la autoridad fiscalizadora durante el ejercicio de una facultad de comprobación.

Dentro del Título Cuarto “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, Capítulo I, “De las infracciones”, en el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación se advierte un listado de infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedir constancias, dentro de las cuales se encuentra la infracción consistente en: “*No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos.*”, infracción que es sancionada de conformidad con el artículo 82 fracción I, del mismo ordenamiento legal.

A su vez, el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, establece las infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, que consisten en: I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal, No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; ni proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros., II. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitadores les dejen en depósito. III. No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades. IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posi-

ción competitiva a que se refieren los artículos 46 fracción IV y 48 fracción VII de este Código. V. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación.

A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se le impondrán las multas indicadas en el artículo 86 del mismo ordenamiento legal, de tal manera que, el elemento “coacción” del que se ha venido hablando y el cual vulnera el derecho de “*no autoincriminación*”, descansa principalmente en estas disposiciones fiscales, de las cuales se advierte la determinación de una sanción pecuniaria ante el no cumplimiento de una obligación fiscal, como sería, a manera de ejemplo, el no presentar la información y documentación solicitada a los contribuyentes por la autoridad fiscal en un procedimiento fiscalizador.

Se explica lo anterior, la coacción para presentar documentación, información y aclaraciones a las autoridades fiscales, es un elemento fundamental del derecho fiscal represivo que está legitimada por las leyes fiscales, y la finalidad principal es la determinación de créditos fiscales, sin embargo cuando esa información y documentación aportada por el contribuyente bajo coacción, son usadas en el procedimiento penal, se trastoca el derecho humano de la “*no autoincriminación*”.

En atención a lo anterior, el presente capítulo deja de manifiesto que el derecho fundamental de “*no autoincriminación*”, se viola cuando las pruebas aportadas mediante coacción por los contribuyentes durante el ejercicio de una facultad de comprobación, son utilizadas para la configuración de delitos fiscales. El elemento “coacción” al que se ha hecho referencia se materializa con la imposición de sanciones en su modalidad de multas por incumplimiento a las obligaciones tributarias.

IV. LA VIOLACIÓN AL DERECHO FUNDAMENTAL DE “NO AUTOINCRIMINACIÓN” EN EL PROCEDIMIENTO PENAL FISCAL

a. Delitos fiscales

De conformidad con el artículo 7° del Código Penal Federal, el “delito” se define como: *“acto u omisión que sancionan las leyes penales”*, sin embargo, si bien el concepto de “delito fiscal”, no se encuentra definido en las leyes fiscales, lo cierto es que el artículo 6° del propio Código Penal Federal indica: *“Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo. Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general”*.

Es por lo anterior que, puede definirse el “delito fiscal” como aquellos actos u omisiones descritos y sancionados por las leyes fiscales, especialmente por el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento legal que describe los delitos fiscales, sus sanciones, así como las reglas del procedimiento penal para la imputación de los mismos.

Por otro lado, la doctrina italiana ha definido el delito tributario como *“un hecho activado contra los tributos, o un hecho dirigido contra las relaciones tributarias que tienen del lado activo al Estado y del lado pasivo al contribuyente”*.²³

Entre los delitos fiscales más comunes que regula el Código Fiscal de la Federación se encuentran, entre otros, el contrabando y la defraudación fiscal,

²³ MOCCIA, Sergio, *Il Diritto Penale tra Essere y Valore*, p. 274. Citado por Marcello Franco Dell’Isola, en el Título: *¿LA APLICACIÓN SIMULTÁNEA DE INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES SUPONE CASTIGAR DOS VECES UN MISMO HECHO? ¿ESTAMOS ANTE UNA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD?*, Disponible en: <http://www.fder.edu.uy/contenido/penal/pdf/art2011/marcello-franco-delitos-fiscales.pdf>. Consulta: julio 8.

cuyos tipos penales y sanciones se estipulan en Capítulo II, de la legislación mencionada.

El delito de contrabando se encuentra definido en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, indicando que comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse; sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito; de importación o exportación prohibida, además de que también comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Por su parte, en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, define 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.

b. Aspectos relevantes del procedimiento penal-fiscal

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, regula el debido proceso para la imputación de delitos fiscales.²⁴

De tal manera que, para proceder penalmente por un delito fiscal, es necesario que se cumplan los requisitos señalados en el precepto legal transcrito,

²⁴ **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. **II.** Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115. **III.** Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido. En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal. (...)

del cual se puede inferir que debe existir un acto de fiscalización instaurado en contra del contribuyente de manera previa al ejercicio de una acción penal para la persecución de un delito fiscal, y de no ser así, no se contaría con elementos para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la querrela o la declaratoria que indica el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, elementos que precisamente se encuentran inmersos en la documentación aportada por el contribuyente durante el desarrollo de las facultades de comprobación,²⁵ lo cual constituye una opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sostuvo en tesis del Pleno.

²⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno. Tesis: P. CL/2000, Registro: 191119, Septiembre de 2000. **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 INVADIR 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.

b.1. Importancia de la querrela inicial

La querrela a la que se refiere la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación se convierte en un elemento fundamental en el procedimiento penal fiscal, toda vez que constituye el preámbulo formalmente obligatorio al inicio de la investigación de los delitos fiscales, y a su vez un requisito de procedencia.

Es importante hacer mención que cuando se trate de los delitos precisados en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, del Código Fiscal de la Federación, consistentes en contrabando, defraudación fiscal, infracciones al Registro Federal de Contribuyentes, pena por delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad, pena para depositarios o interventores y pena a servidores públicos que visiten o embarguen sin mandamiento de ejecución, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente tal como se advierte en la fracción I del artículo 92 del mencionado ordenamiento legal; además, en conjunto con la querrela, presentará la declaratoria del perjuicio posible por causar o causado, cuando también se actualicen los supuestos consignados en los artículos 102 y 115 del Código Fiscal de la Federación, que tienen que ver con el delito de contrabando y las penas por robar o destruir mercancías en recinto fiscal o fiscalizado, como así se indica en la fracción II, y aunado a ello, tal como se señala en la fracción III, también formulará la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

De la que se infiere que para la investigación y persecución de los delitos fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los casos mencionados debe presentar la querrela correspondiente, salvo disposición expresa que indique lo contrario, y en otras presentar la declaratoria de perjuicio causado, toda vez que ello ocurrirá solo cuando también se actualicen los supuestos de las fracciones II y III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, desde la óptica de la doctrina jurídica, César Augusto Osorio y Nieto, considera que la averiguación previa *es una etapa procedimental durante la cual el órgano investigador realiza todas aquellas diligencias necesarias para conocer la verdad histórica de un hecho posiblemente delictivo y en su caso comprobar o no, el cuerpo del delito y la probable responsabilidad y optar por el ejercicio o abstención de la acción penal.*²⁶

La labor de integración de la averiguación previa en materia fiscal por parte del Ministerio Público, puede contener violaciones a derechos reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en específico del derecho fundamental de “no autoincriminación”, según se explica:

Las leyes fiscales únicamente establecen los requisitos para proceder penalmente los delitos fiscales, sin embargo, no contemplan la forma de integración de la averiguación previa para la investigación y persecución de estos, pues no regulan un método cierto que deba seguir el Ministerio Público para la imputación de los mismos, lo que genera que en la práctica la autoridad investigadora se allegue de los elementos necesarios para la imputación de delitos fiscales, sin limitación alguna, lo que puede dar pie a que se violen derechos reconocidos a nivel constitucional.

Durante el ejercicio de la facultad de comprobación, la autoridad fiscal se allega de las pruebas necesarias para conocer la situación fiscal del contribuyente visitado, ello ante la facultad conferida a la autoridad a nivel constitucional y legal, sin que para tal efecto se encuentre limitada a la utilización de dichas probanzas para la persecución de delitos fiscales, cuando en la ley fiscal no existe disposición que limite su actuar en ese sentido.

Para comprobar la hipótesis previa, conviene comentar los artículos 42 fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 10, fracción XXVI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales literalmente señalan lo siguiente:

²⁶ OSORIO Y NIETO, César Augusto, *La Averiguación Previa*, vigésima edición, Porrúa, México, 2010, p. 5.

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

(...)

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

(...)”

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

“Artículo 10.- Compete al Procurador Fiscal de la Federación:

(...)

XXVI. Ejercer, en materia de infracciones o delitos, las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando competa imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría; formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello; orientar y asistir legalmente, cuando lo considere necesario, a los servidores públicos adscritos a la Secretaría que por el ejercicio de las atribuciones propias de sus cargos, deban intervenir en los procedimientos penales incoados con base en la competencia a que se refiere este artículo;

(...)”

Como se observa, es facultad de las autoridades fiscales allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para efectos de investigación de los delitos fiscales.

Así, también resulta conveniente traer a colación la jurisprudencia 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 LA ACCIÓN PENAL POR TAL MOTIVO, DEBE ATENDERSE AL DICTAMEN TÉCNICO CONTABLE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**,²⁷ de la que se puede advertir, en la parte que aquí interesa, que el Servicio de Administración Tributaria formulará un dictamen técnico contable en el que se podrá constatar la existencia fáctica y jurídica del delito para que la autoridad fiscal esté en aptitud de presentar la querrela requerida.

Por tanto, los artículos 42 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, así como al artículo 10 fracción XXVI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en relación con la jurisprudencia señalada, puede inferirse que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se allega de elementos comprobatorios de la imputación de un delito fiscal, derivado de sus facultades legales, y se materializa trascendentalmente al proceso penal fiscal, por ejemplo, cuando emite el dictamen técnico contable y en su caso el perjuicio fiscal, en el entendido de que dichos elementos son emitidos una vez analizada la documentación obtenida durante el ejercicio de las facultades de comprobación, la cual es exhibida por el propio contribuyente, terceros o diversas autoridades, bajo un esquema legal de coacción jurídica.

Es importante precisar que si bien no existe disposición jurídica que determine expresamente que el dictamen técnico contable sea elaborado por la autoridad fiscal con base en los documentos exhibidos por el contribuyente durante una facultad de comprobación, lo cierto es que tampoco existe una

²⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Página: 245, Registro: 2007286. Agosto 2014.

disposición jurídica que limite a la autoridad fiscal a la utilización de dicha información y documentación, y ante la facultad conferida a la autoridad en el artículo 42 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, se queda abierta la posibilidad de que la autoridad utilice dichas probanzas para la imputación de conductas ilícitas.

c. Trascendencia de datos y documentos aportados

Es indispensable considerar que la querrela formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe ir acompañada del dictamen técnico contable elaborado por dicha dependencia a través del Servicio de Administración Tributaria, tal como se desprendió del análisis a la jurisprudencia anteriormente analizada, con la posibilidad de que la fiscalizadora se haya basado para ello en la documentación aportada por el contribuyente, por terceros o por autoridades diversas, durante las facultades de comprobación, por las razones expuestas.

Es por ello que toman real trascendencia los documentos y datos aportados de manera específica por los contribuyentes durante el desarrollo de una facultad de comprobación instaurada por la autoridad fiscal, pues se convierten en el origen de la investigación y persecución de los delitos fiscales, en la inteligencia de que los hechos, datos y circunstancias de tiempo, modo y lugar consignados en las diversas documentales exhibidas, constituyen elementos que el Ministerio Público utiliza como prueba para imputar un delito fiscal y en su caso ejercer acción penal.

Luego entonces, las pruebas aportadas por los contribuyentes durante el ejercicio de las facultades de comprobación toman real trascendencia en tanto que se convierten en prueba fundamental para acreditar de los elementos del tipo penal del que se trate en materia fiscal.

d. Vulneración al derecho de no autoincriminación

En los mencionados instrumentos jurídicos internacionales y en la Constitución mexicana, en los preceptos relativos al derecho de “*no autoincriminación*”,

se advierte una similitud que consiste en la “no coacción”, esto es, que si bien el derecho fundamental de “*no autoincriminación*”, pretende evitar que las pruebas aportadas por la persona imputada sean constitutivas de un indicio de culpabilidad en su contra para la configuración de un delito, también este derecho fundamental protege al inculpado de la aportación de pruebas obtenidas mediante coacción, lo que significa que el imputado no tenía opción respecto a aportarlas o no, por lo que se encontraba obligado a ello.²⁸

De esta forma, la “coacción” ocasiona que la persona imputada se encuentre obligada a aportar pruebas o en su caso a declarar aspectos que podrían formar parte importante para la configuración de un delito imputado en su contra, ya que en el supuesto de no aportar dichas probanzas, el inculpado se haría acreedor a una sanción por parte de la autoridad. Por tanto, la coacción vulnera el derecho fundamental de “*no autoincriminación*”, ya que el inculpado actúa por obligación fijada por una fuerza externa que le exige aportar pruebas o declarar en contra de sí mismo, bajo amenaza de una sanción jurídica que generalmente es una multa u otra medida de apremio.²⁹

Es por ello que la violación al derecho de “*no autoincriminación*” se hace latente en materia fiscal-penal, pues durante el procedimiento fiscalizador, la autoridad fiscal en uso de sus facultades fiscalizadoras obliga al contribuyente a ofrecer diversas documentales como medios de prueba a través de la coacción, que si bien en materia fiscal sirven para acreditar el cumplimiento a las obligaciones fiscales, también lo es que en materia penal ocasionan un perjuicio al contribuyente, perjuicio que es ocasionado por el mismo contribuyente con sus propias documentales, manifestaciones e incluso aclaraciones, en el entendido de que su información y documentación constituyen el elemento primordial para que el Ministerio Público haga su labor de investigación y persecución de delitos fiscales, documentales que

²⁸ *Ibidem*, p. 231.

²⁹ MARIBEL, Ballesteros Celaya; Langarica Alvarado Gloria; Peralta Rodríguez Marco Polo; Rangel Tristán Eloísa; Luis Alberto Tagle Morales, Informe para obtener el título de contador público. *Infracciones y multas en el Código Fiscal de la Federación*, febrero de 2007. Disponible en: <http://tesis.ipn.mx/xmlui/bitstream/handle/123456789/334/INFRACCIONES%20Y%20MULTAS%20OK.pdf?sequence=1> Consulta: septiembre 1.

el contribuyente exhibe por temor a ser sancionado, momento en el que se actualiza el elemento “coacción”.

Dada la explicación anterior, constituye un problema el hecho de que no exista una disposición legal que le prohíba a la autoridad fiscal la utilización de las documentales, manifestaciones e incluso aclaraciones aportadas por el contribuyente en el proceso de fiscalización, para la posterior configuración de delitos fiscales, toda vez que el hecho de que exista la posibilidad respecto a tal cuestión, trae como consecuencia el actuar de la autoridad olvidando las posibles violaciones a derechos reconocidos constitucionalmente como lo es el de “no autoincriminación”.

A mayor abundamiento, el derecho a la “no autoincriminación” aplicado en materia fiscal-penal tiende a preservar el derecho del inculpado, que en este caso sería el contribuyente, de abstenerse de rendir declaración en su contra, si no lo desea, aun mas, de que no sea coaccionado para declarar en su contra, lo que no se cumple en materia de delitos fiscales, pues de manera dolosa la autoridad fiscalizadora coacciona a los contribuyentes ante la no presentación de información y documentación en el procedimiento fiscalizador, con lo cual en materia fiscal sí se logra acreditar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por lo que, durante el procedimiento fiscalizador, las pruebas son aportadas bajo “coacción”, esto es, con temor a ser sancionado, lo que vulnera el derecho fundamental de “no autoincriminación”.

Cabe precisar que la coacción ejercida por las autoridades fiscales, se encuentra establecida expresamente en las leyes tributarias, y constituye una atribución de la autoridad el prevenir, requerir o en su caso sancionar al contribuyente incumplido, sin embargo, se hace presente la violación al derecho fundamental de “no autoincriminación”, cuando mediante la coacción la autoridad se allega de pruebas que posteriormente constituyen elementos probatorios para la imputación de conductas ilícitas.

Además de lo anterior, vinculado al derecho de no autoincriminación se encuentra el principio constitucional de presunción de inocencia, que exime al acusado de probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión

de un delito, porque en el sistema constitucional, el indiciado no tiene la carga de probar su inocencia, correspondiendo al Ministerio Público acreditar el delito y la culpabilidad del imputado,³⁰ así, la consagración tácita del principio de presunción de inocencia ha sido reconocida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, correspondiente al mes de agosto de 2002, al sostener que 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 desprende dicho principio, siendo aplicable la tesis cuyo rubro es **“PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES MÁS APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES.”**³¹

Luego entonces, es al Ministerio Público a quien le corresponde la persecución de los delitos fiscales, con sus propias herramientas y mecanismos de investigación; sin embargo, en materia fiscal para tales efectos utiliza información y documentación aportada por el propio contribuyente durante el ejercicio de las facultades de comprobación bajo amenaza, esto es, por temor a ser sancionado, momento en el que se actualiza la coacción por parte de la autoridad hacendaria, toda vez que las documentales aportadas en un procedimiento fiscalizador tienen como objetivo demostrar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que en materia fiscal constituye un indicio para la imputación de delitos fiscales, situación que genera violación al derecho de *no autoincriminación* reconocido constitucionalmente.

Es importante aclarar que la investigación y persecución de los delitos en general le corresponde al Ministerio Público, de conformidad con el artículo 21 de la Constitución mexicana, y cualquier persona en su carácter de víctima, ofendido u otra naturaleza, cuando así lo permita el tipo penal, puede hacer

³⁰ AGUILAR LÓPEZ, Miguel Ángel, “El delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el principio de presunción de inocencia”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, Núm. 18, 2004, p. 5.

³¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno. Tesis P./J. 43/2014 (10a.), Registro 2006590. Junio de 2014.

del conocimiento al Ministerio Público respecto de los hechos delictivos, lo que no ocurre en el ámbito de los delitos fiscales, pues para la investigación y persecución de estos, únicamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra facultada para proporcionar al Ministerio Público las pruebas obtenidas en procedimientos fiscalizadores que en muchos casos son aportados por los contribuyentes bajo coacción legal, respecto de los hechos delictivos fiscales, cumpliendo para ello los requisitos de procedibilidad que se establecen en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación objeto de análisis previamente.³²

e. Posición de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene que para la determinación de un crédito fiscal es constitucionalmente válida la utilización de la información del contribuyente aun cuando sea aportada bajo coacción legal, ya que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce esa facultad a las autoridades administrativas, en el marco de una revisión administrativa; además, señala que el derecho de no autoincriminación es una facultad con que cuenta el sujeto a declarar o a no hacerlo y cuando el Ministerio Público o el juez penal inquieran su participación o declaración en hechos presuntamente delictivos, ello no tendría valor probatorio.

Sobre este tema, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en el amparo directo en revisión número 1993/2011, en la parte medular, lo siguiente:

“(...)

En esa tesitura, **contrariamente a lo afirmado por la sociedad recurrente**, se concluye que la obligación que tienen los visitados, sus

³² LOZANO Baez Paloma, Gallegos Alanis Anadely, Hidalgo Xochihuahatl Timoteo, Rivera del Carmen Viridiana, Zacarías Cintura Oscar, Tesis: *Delitos Fiscales*, marzo 2, 2007. Disponible en: <http://tesis.ipn.mx/xmlui/bitstream/handle/123456789/305/TESINA%20FINAL3.pdf?sequence=1> Consulta: agosto 12.

representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, de **'...mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales...'**, como lo dispone el primer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, es congruente con la facultad que les otorga el artículo 16 constitucional a las autoridades de **'...exigir la exhibición de los [...] papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales'**, por lo que no puede considerarse que **'el ejercicio de las facultades de comprobación implica el proporcionar a la autoridad fiscal, cualquier informe, dato o documento que exijan, con el pretexto de que ejercen facultades de comprobación a un contribuyente, sin importar que ello implique que el particular declare en su contra y que tales declaraciones, sean empleadas en su perjuicio no solo para determinarle la existencia de obligaciones fiscales a su cargo, sino además, para imputarle la comisión de conductas delictivas.'**

En efecto, la atribución de la autoridad de exigir la exhibición de los papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, así como la participación de los contribuyentes en mantener y aportar la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en una visita domiciliaria, **no** forman parte de un procedimiento que en su naturaleza pudiera llegar a resultar auto-incriminatorio, al derivar del ejercicio de facultades constitucionales que consigna el artículo 16 constitucional, antepenúltimo párrafo, que se transcribe de nueva cuenta:

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

Como puede advertirse, el precepto transcrito prevé un acto de molestia, constitutivo en la revisión de libros y papeles del contribuyente para

verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, aunque se refiere a la facultad y formalidades para que la autoridad administrativa haga dicha revisión en el domicilio del contribuyente, también sirve como **fundamento y fuente de legitimación constitucional de la facultad de comprobación de obligaciones fiscales con que cuentan las autoridades fiscales.**

El ejercicio de las facultades de comprobación constituye un procedimiento de revisión de la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, como lo dispone el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, y no podría afirmarse que quien resulte revisado se encuentre autorizado por el artículo 20 de ese ordenamiento, a faltar a la verdad o a negarse a presentar determinados documentos por el simple hecho de que podría dar lugar a que se le determinara la existencia de obligaciones fiscales a su cargo, o que se descubriera la comisión de un delito de su parte, menos aun cuando dicho procedimiento cuenta con un sustento constitucional.

Por lo tanto, los artículos 42 primer párrafo, fracción III, y 45 primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigentes en dos mil diez, que sirvieron de fundamento para la solicitud de informes y documentos, contenida en el oficio de quince de octubre de dos mil siete, que refiere la recurrente, **no** violan el derecho fundamental de no autoincriminación establecido en el artículo 20 Apartado B, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello se concluye, porque el derecho a no autoincriminarse, es la facultad con que cuenta el sujeto a declarar, en presencia de su defensor, o abstenerse de hacerlo, cuando las autoridades encargadas de la investigación y juzgamiento de los delitos, en este caso, Ministerio Público y Juez penal, inquieran sobre su participación en hechos presuntamente delictivos, o bien, **a no verse compelido por cualquier otra autoridad para rendir una declaración, verbal o escrita, que lo**

podiera incriminar en hechos delictivos, dado que de ser así, esta no tendría valor probatorio alguno.

Este derecho protege la facultad del individuo a no hacer manifestaciones, a no decir, a no hacer declaraciones verbales o escritas presentes, que lo pudieren incriminar, **mas no implica que pudiera negarse** a presentar, en su caso, los documentos que se le exijan en una visita domiciliaria, dada la legitimación y fundamento constitucional de la facultad de comprobación de obligaciones fiscales con que cuenta la autoridad consagrada en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal, relacionada con la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos en términos de lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV, constitucional; **de ahí lo infundado del agravio en estudio**.

(...)"

Lo anterior demuestra que para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no existe violación al derecho de “*no autoincriminación*”, en tanto que las documentales adquiridas en un procedimiento de fiscalización son obtenidas en ejercicio de una facultad conferida a la autoridad que encuentra sustento en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior implica que no existe violación al derecho fundamental de “*no autoincriminación*” cuando los contribuyentes ofrecen diversas documentales en un procedimiento fiscalizador, sino que en todo caso, la exigencia de ofrecimiento de diversas probanzas durante el mismo, constituye la materialización de las atribuciones conferidas a la autoridad fiscalizadora, tanto en la constitución como en las leyes fiscales y en consecuencia, según el órgano supremo, aquello que tiene sustento en un precepto constitucional y en un ordenamiento legal, no viola derechos fundamentales también reconocidos por la Constitución.

Por lo que la postura que sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación, abarca dos puntos fundamentales, el primero consiste en que no existe violación al derecho humano de “no autoincriminación” durante el procedimiento de fiscalización, pues la documentación aportada por el contribuyente se origina por una facultad propia de la autoridad; y el segundo, radica en que dicha documentación no tiene valor probatorio para incriminar hechos delictivos.

f. Soluciones posibles

La violación al derecho fundamental de “no autoincriminación” se materializa cuando el Ministerio Público utiliza la documentación aportada por el contribuyente bajo “coacción” durante el ejercicio de una facultad de comprobación, o bien, la documentación aportada fuera de una facultad de comprobación (autodeterminación fiscal), las cuales constituyen un elemento de prueba para la imputación de un delito fiscal y en su caso, el ejercicio de una acción penal.

Lo anterior implica que por un lado exista la obligación de los contribuyentes para exhibir la documentación que acredite el cumplimiento a las obligaciones tributarias, ello en presencia de coacción y por otro lado, la utilización de dichas documentales por parte del Ministerio Público para la imputación de una conducta delictiva.

Derivado de lo anterior la propuesta es:

La modificación al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en el que se advierta la prohibición al Ministerio Público de utilizar la información obtenida por la autoridad fiscalizadora durante el ejercicio de las facultades de comprobación, obligándolo a allegarse por sí mismo de las pruebas necesarias para la investigación y persecución de delitos fiscales.

V. CONCLUSIONES

PRIMERA.- El derecho fundamental de “*no autoincriminación*” se encuentra reconocido en el artículo 20 apartado B, fracción II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como también se encuentra reconocido en instrumentos jurídicos internacionales como la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (artículo 8 apartado 2, inciso g), y apartado 3), así como en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 14.3, literal g), y por tanto también se considera un derecho humano, cuya protección es obligatoria conforme al artículo 1° constitucional.

SEGUNDA.- Existe ausencia de doctrina nacional respecto a la constitución, alcance, contenido y concepto del derecho fundamental de “*no autoincriminación*”, por lo que para el desarrollo del presente, dichos aspectos fueron encontrados en textos internacionales que definían y aterrizaban el mencionado derecho fundamental, bajo una perspectiva de análisis de las resoluciones emitidas en Tribunales internacionales donde se realizó el estudio correspondiente de la violación a este derecho fundamental.

TERCERA.- La doctrina internacional sostiene que el derecho fundamental de “*no autoincriminación*” aplica fuera del ámbito penal en otras materias, especialmente en la administrativa-fiscal, por lo que no se restringe a declaraciones escritas u orales coaccionadas, sino a todo tipo de actos que conlleve a la autoincriminación y por tanto, la información obtenida en procedimientos previos o paralelos a un procedimiento penal, que sea utilizado dentro del procedimiento penal como prueba del delito y/o de la responsabilidad penal, cuando su origen transgrede el derecho fundamental a la no autoincriminación.

CUARTA.- El derecho de “*no autoincriminación*” puede definirse como: *la imposibilidad para que las autoridades fiscales utilicen la información obtenida mediante coacción con el objetivo de imputar conductas delictivas a los contribuyentes.*

QUINTA.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que no existe violación al derecho humano de “*no autoincriminación*” durante el procedimiento de fiscalización, pues la documentación aportada por el contribuyente se origina por una facultad propia de la autoridad; y además, que dicha documentación no tiene valor probatorio para incriminar hechos delictivos.

SEXTA.- La violación al derecho de “*no autoincriminación*” se hace latente en materia fiscal-penal (delitos fiscales), pues durante el procedimiento fiscalizador, la autoridad fiscal en uso de sus facultades fiscalizadoras obliga al contribuyente a ofrecer diversas documentales como medios de prueba a través de la coacción, que si bien en materia fiscal sirven para acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, también lo es que en materia penal ocasionan un perjuicio al contribuyente, perjuicio que es ocasionado por el mismo contribuyente con sus propias documentales, manifestaciones e incluso aclaraciones, en el entendido de que su información y documentación constituyen el elemento primordial para que el Ministerio Público haga su labor de investigación y persecución de delitos fiscales, documentales que el contribuyente exhibe por temor a ser sancionado, momento en el que se actualiza el elemento “coacción”.

SÉPTIMA.- Se propone la modificación al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en el que se advierta la prohibición al Ministerio Público de utilizar la información obtenida por la autoridad fiscalizadora durante el ejercicio de las facultades de comprobación, obligándolo a allegarse por sí mismo de las pruebas necesarias para la investigación y persecución de delitos fiscales.

OCTAVA.- Con la prohibición anterior, se protegen a nivel legal los derechos fundamentales y humanos de no autoincriminación, presunción de inocencia y acceso a un procedimiento penal de corte acusatorio.

VI. FUENTES DE CONSULTA

AGUILAR LÓPEZ, Miguel Ángel, “El delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el principio de presunción de inocencia”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, Núm. 18, 2004, p. 5.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima octava edición, Porrúa, México, 2000. p. 939.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo, *Tratado de Derecho Penal*, Thomson Aranzadi, p. 337.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo; García Comendador Alonso, León; Delgado Cánovas, Juan; De Miguel Morante, Raquel; Villegas García María Ángeles, *Doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, segunda edición, Tirant Blanch, Valencia, 2012, p. 280.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Jacobo, *Tratado de Derecho Procesal Penal*, Volumen I. p. 343.

LOMELÍ CERREZO, Margarita, *Derecho Fiscal represivo*, tercera edición, Porrúa, México, 1998, p. 11.

OSORIO Y NIETO, César Augusto, *La Averiguación Previa*, vigésima edición, México, Porrúa, 2010, p. 5.

REYNA ALFARO, Luis Miguel, “El proceso penal aplicado”, *Gaceta Jurídica*, Lima, 2006, p. 23.

SESMA SÁNCHEZ Begoña, “La Obtención de Información Tributaria”, *Gaceta Jurídica*, Lima, 2006, p. 231.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno. Tesis: P. CL/2000, Registro: 191119, Septiembre de 2000.

Décimo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito. Tesis: I.10o.P. J/7, Registro: 177603, Agosto de 2005.

Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito. Tesis: XVII.1o.P.A.50 P., Registro: 169880, Abril de 2008.

Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito. Tesis: XXI.1o.P.A.50 P., Registro: 168440, Noviembre de 2008.

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis: 1a./J. 11/2012 (9a.), Registro: 160032, Julio de 2012.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno. Tesis P./J. 43/2014 (10a.), Registro 2006590. Junio de 2014.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Página: 245, Registro: 2007286, Agosto de 2014.

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis: 1a. CCXXIII/2015 (10a.), Registro: 2009457, Junio de 2015.

LIGAS ELECTRÓNICAS

BERRUEZO Rafael, Artículo: “Autoincriminación en el Derecho Penal Tributario”, Centro de Investigación Interdisciplinaria de Derecho Penal Económico. Publicación: Mayo 31, 2011. Disponible en: https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/articulos/a_20110607_01.pdf. Consulta: agosto 26.

GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, “Derechos de los Contribuyentes”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000, p. 30. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf>. Consulta, julio 24.

LOZANO BAEZ Paloma; Gallegos Alanis Anadely; Hidalgo Xochihuatl Timoteo; Rivera del Carmen Viridiana; Zacarías Cintura Oscar, tesis: *Delitos Fiscales*, marzo 2, 2007. Disponible en: <http://tesis.ipn.mx/xmlui/bitstream/handle/123456789/305/TESINA%20FINAL3.pdf?sequence=1>. Consulta: agosto 12.

MARIBEL, Ballesteros Celaya; Langarica Alvarado Gloria; Peralta Rodríguez Marco Polo; Rangel Tristán Eloisa; Tagle Morales Luis Alberto, Informe para obtener el título de contador público. “Infracciones y multas en el Código Fiscal de la Federación”. Febrero de 2007. Disponible en: <http://tesis.ipn.mx/xmlui/bitstream/handle/123456789/334/INFRACCIONES%20Y%20MULTAS%20OK.pdf?sequence=1> Consulta: septiembre 1.

MOCCIA, Sergio, *Il Diritto Penale tra Essere y Valore*, p. 274. Citado por Marccello Franco Dell’Isola, en el Título: ¿LA APLICACIÓN SIMULTÁNEA DE INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES SUPONE CASTIGAR DOS VECES UN MISMO HECHO? ¿ESTAMOS ANTE UNA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD?, Disponible en: <http://www.fder.edu.uy/contenido/penal/pdf/art2011/marccello-franco-delitos-fiscales.pdf> Consulta: julio 8.