

## Delitos fiscales –Elementos básicos del procedimiento penal–<sup>1</sup>

Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO<sup>2</sup>

### Sumario

I. *Regulación de los aspectos sustantivos de los delitos fiscales y sus procedimientos.* II. *Requisitos del procedimiento penal para persecución de delitos fiscales.* III. *Procedimiento penal en los delitos fiscales.* IV. *Delito en materia fiscal.* V. *Encubrimiento de delitos fiscales: Responsables y consecuencias.* VI. *Reformas a diversas leyes por su correlación con el tema de los delitos fiscales.* VII. *Concurso de delitos fiscales (España).* VIII. *Reforma al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.* IX. *Jurisprudencias relevantes de la Décima Época.* X. *Fuentes de información.*

### Resumen

La represión penal de la conducta dirigida a eludir obligaciones tributarias que configuran la función recaudatoria y no sancionadora, que deduce exonerar de responsabilidad penal a quien regularice su situación tributaria.

### Abstract

Criminal repression of conduct aimed at evading tax obligations that make up the collection function and not sanctioning, which deduces exonerating from criminal liability whoever regularizes their tax situation.

<sup>1</sup> Obra inscrita en el Registro Público del Derecho de Autor, con número de registro 03-2022-110811290700-01, de fecha 08 de noviembre de 2022, al amparo del certificado expedido por el Instituto Nacional del Derecho de Autor.

<sup>2</sup> Dr. en Derecho, Mtra. C. P. y C., por FDBNA. Lic. en Derecho por U. Pedregal La Salle, C. P. por E.S.C.A., I.P.N., cert. de carrera por IMCP, Dr. Honoris Causa por Claustro Nal. Doctores. H. C., Colegiada y Miembro del CCPM, de BNA y del Claustro Nal. Doctores. H. C., de la A. Nal. de Dr. en Der. Miembro Honorífico de la AMID. Especialidad en Auditoría, en Fiscal, Auditoría Forense, Prevención de L. de Dinero, de Corrupción. Reg. para Dictaminar en Materia Fiscal ante SHCP, SAT. S. de Finanzas de la C. DE M., IMSS, INFONAVIT, Perito Contable, en Auditoría y en Criminológica ante el Poder Judicial Federal y de la C. de M.; S. de Economía, INE, TFJA, TCA, Aux. Esp. IFECOM, Autor y coautor de obras con registro en INDAUTOR, Litigante, Catedrático por más de 18 años en posgrado y licenciaturas.

El bien jurídico tutelado en los delitos fiscales, se caracteriza por su naturaleza societaria, que conserva tipos patrimoniales que se encaminan en la obligación tributaria como elementos fundamentales, de carácter público y la función recaudatoria, imprescindible para el cumplimiento de los fines de la Administración, bienes jurídicos vinculados con la protección del orden económico delimitado en la propia Norma Fundamental.

### **Palabras Clave**

Delitos fiscales. Obligaciones tributarias. Recaudación fiscal. Orden económico.

The legal right protected from tax crimes, is characterized by its corporate nature, which preserves asset types that are directed towards the tax obligation as fundamental elements, of a public nature and the collection function, essential for the fulfillment of the purposes of the Administration, legal assets linked to the protection of the economic order defined in the Fundamental Standard itself.

### **Key Words**

Tax crimes. Tax obligations. Tax collection. Economic order.

## **I. REGULACIÓN DE LOS ASPECTOS SUSTANTIVOS DE LOS DELITOS FISCALES Y SUS PROCEDIMIENTOS**

### *1. Delitos en materia fiscal*

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su Artículo 31, fracción IV refiere a la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y los Municipios; es por tanto obligatorio el pago de un tributo, para ingresar las cantidades determinadas legalmente y cumplir la obligación tributaria principal, pudiendo derivarse sanciones en caso contrario.

La represión penal de las conductas dirigidas a eludir las obligaciones tributarias se configura en torno a la función recaudatoria y no a la sancionadora, como se deduce de la posibilidad de exonerar de responsabilidad penal a quien regularice su situación tributaria. De la estructura del delito fiscal es complejo extraer un bien protegido tutelado, aunque sí pueden hacerse las siguientes reflexiones;

- La configuración actual de estos tipos se caracteriza por su naturaleza societaria, si bien aún conservan tipos patrimoniales, desde esta última perspectiva se encaminan en la obligación tributaria;
- Es necesario analizar dos elementos fundamentales en estos delitos: su estructura patrimonialista, teniendo en cuenta su carácter público y la

función que dimana de ésta, a saber, la recaudatoria, imprescindible para el cumplimiento de los fines de la Administración. Cabe decir, finalmente, que son bienes jurídicos vinculados necesariamente con la protección del orden económico delimitado en la propia Norma Fundamental.

Todos estos delitos son esencialmente dolosos, porque el dolo es inherente al *animus defraudandi* del sujeto; si bien este debe ser probado, sin que existan presunciones favorables a su concurrencia, puede aceptarse la idea del dolo eventual, ante las extremas dificultades que puede suponer demostrarlo en toda la extensión del tipo.

El Derecho Penal y el Derecho Fiscal se relacionan con la defraudación fiscal y todos sus equiparables, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y éste es supletorio del Código Penal Federal, en cuanto a delitos fiscales se refiere, cuando se cometa un delito no previsto en el Código Penal Federal, 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 Código Penal Federal y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo. Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. En el Derecho Penal Fiscal son autores o partícipes del delito:

- I. Los que acuerden o preparen su realización;
- II. Los que lo realicen por sí;
- III. Los que lo realicen conjuntamente;
- IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
- V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;
- VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;
- VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito; y,
- VIII. Los que, sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada uno produjo.

Los autores o partícipes responderán cada uno en la medida de su propia culpabilidad. Para los sujetos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII, se aplicará la punibilidad dispuesta por el Artículo 64 bis del Código Penal Federal, si varios delincuentes toman parte en la realización de un delito determinado y alguno

de ellos comete un delito distinto, sin previo acuerdo con los otros, todos serán responsables de la comisión del nuevo delito, salvo que concurren los requisitos siguientes:

- I. Que el nuevo delito no sirva de medio adecuado para cometer el principal;
- II. Que aquél no sea una consecuencia necesaria o natural de éste, o de los medios concertados;
- III. Que no hayan sabido antes que se iba a cometer el nuevo delito; y,
- IV. Que no hayan estado presentes en la ejecución del nuevo delito, o que habiendo estado, hayan hecho cuanto estaba de su parte para impedirlo.

## 2. *Procedencia penal para los delitos fiscales*

Para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que, previamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP):

- 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 términos establecidos en los preceptos 102 y 115, fracción I;
- 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 mercancías de tráfico prohibido.

En los demás supuestos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones anteriores, se sobreseen a petición de la SHCP:

- Cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos;
- Los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría;
- La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

### 3. Principio de última condición o intervención mínima del Derecho Penal con relación a los delitos fiscales

#### A. Concepto de delito

“Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”, conforme dispone el Artículo 7o. del Código Penal Federal, destacando respecto de esta figura el siguiente contenido:

1. Derecho Público y Derecho Privado;
2. El ámbito espacial de la norma jurídica;
3. Concepto de delito.

El sistema jurídico mexicano se divide en las siguientes grandes ramas:

- a) Derecho Público;
- b) Derecho Privado.

Actualmente se empieza a aceptar con más énfasis la existencia de una tercera rama, a la que le denominan Derecho Social.

Ya que el presente material se concentrará en lo relativo al *Derecho Público*, en términos muy generales, se iniciará diciendo que el Derecho Privado es aquella rama cuya finalidad es la regulación de las relaciones que tienen implicaciones jurídicas entre particulares. Es decir, entre aquellos entes que no tienen alguna investidura pública, o cuyas relaciones no tienen repercusiones a nivel general entre una sociedad determinada. Tal sería el caso, por ejemplo, del Derecho Civil y el Derecho Mercantil.

El Derecho Social es la vertiente que regula las relaciones de aquellos grupos sociales que el legislador ha considerado como más vulnerables a la inequidad, o bien, que no tienen los elementos o las herramientas suficientes para proteger, de una manera eficaz, sus intereses. Derivado de lo anterior se podrían considerar como parte integrante de esta rama jurídica al Derecho Laboral y el Derecho Agrario.

Y, finalmente, el Derecho Público regulará las relaciones que se establezcan, ya sea entre entidades del sector público, o bien entre éstas y los particulares. En otras palabras, regirá en todo aquello que el Estado considere tiene un interés general para la sociedad. Como ejemplos tenemos el Derecho Administrativo, Procesal, Penal o Fiscal, entre otros.

Ahora bien, una vez que ya definimos esta división del Derecho, y vimos cuál es el fin de cada una de sus ramas, debemos decir que nuestras leyes, tanto de Derecho Público como del Privado tienen dos ámbitos espaciales de validez.

Es decir, una ley puede ser válida en una localidad determinada, o bien en todo el territorio nacional. De ahí que, una ley es de ámbito local o bien de ámbito federal. Toda vez que nuestro país está conformado como una república democrática, representativa y federal compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, las entidades federativas, por ejemplo, tienen sus propios códigos civiles. Éstos tendrán un ámbito de validez local y sólo serán aplicados dentro de la circunscripción territorial de dicha entidad. De igual manera, así como existen leyes locales, también existen leyes cuya validez aplica en todo el territorio nacional como, por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación.

Después de lo expuesto, cabe preguntar ¿qué es un delito? A lo largo de la historia de la doctrina jurídica, numerosos autores han dado su propia definición, sin embargo, me parece oportuno que solamente nos refiramos a lo que establece el Artículo 7o. del Código Penal Federal (CPF), tal y como aparece en el proemio de este apartado, “Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”.

Así, todo delito tiene tres características:

- El hecho, positivo si existe una acción, o bien, un hecho negativo si existe una omisión;
- La manifestación del Estado por mandato sobre, si el hecho positivo o negativo debe ser reprendido o sancionado;
- La represión o sanción por parte del Estado, que debe estar contemplada previamente en la ley.

#### B. *Intervención mínima del Derecho Penal*

Este principio, o “principio de ultima ratio”, tiene un doble significado:

- En primer lugar, implica que las sanciones penales se han de limitar al círculo de lo indispensable, en beneficio de otras sanciones o incluso de la tolerancia de los ilícitos más leves; y
- En segundo lugar, implica que debe utilizarse solamente cuando no haya más remedio, es decir, tras el fracaso de cualquier otro modo de protección.

*El delito fiscal* se comete cuando por acción u omisión se defrauda a la Hacienda Pública, estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos o impuestos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales (Concepto inferido de: “El Delito Fiscal contra la Hacienda Pública. El tipo delictivo de delito fiscal encuadrado en el Código Penal español, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, en sus Artículos 305 a 310, que recoge los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”).

*Desde el punto de vista objetivo* implica un engaño, es decir, una maniobra que sea susceptible de inducir a error a la Administración Tributaria, que provoque un perjuicio patrimonial.

*Desde el punto de vista subjetivo* precisa la existencia de un ánimo defraudatorio por parte del sujeto activo que, en el ámbito tributario se puede manifestar mediante:

- a) La *ocultación* de hechos o bases imponibles;
- b) La tergiversación consciente de los hechos con trascendencia tributaria.

*El delito fiscal* se comete mediante *la elusión del pago de tributos*, cantidades retenidas o que hubieran debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo, indebidamente, devoluciones o beneficios fiscales. Por tanto, *el objeto del delito* puede consistir en:

- El impago de tributos;
- El disfrute indebido de beneficios fiscales;
- El impago de retenciones satisfechas o que se hubieran debido hacer;
- El impago de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie;
- La obtención indebida de devoluciones.

Por lo que se refiere a las retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie y a la obtención indebida de devoluciones, habrá que distinguir siempre entre aquellos supuestos en los que el plazo de declaración e ingreso finalicen (depende de qué clase de impuesto y su temporalidad y obligación), o con posterioridad a dicha fecha.

### C. Sanción penal y sanción administrativa

En cuanto a la *sanción penal y la administrativa*, la diferencia estriba en cuanto a la imputabilidad, ya que en el campo *penal* sólo son responsables las *personas físicas*, en tanto que en la legislación *administrativa* también las *jurídicas*. Es decir, la diferencia *consiste*:

- En materia de Derecho Tributario rige el principio de que la sociedad puede infringir normas administrativas, con responsabilidad directa de la entidad y subsidiaria de los administradores;
- El Derecho Penal, desde un punto de vista subjetivo, es la facultad de castigar o imponer penas que corresponde exclusivamente al Estado. Ahora bien, esa facultad de castigar no puede tener carácter ilimitado, sus términos se encuentran en una serie de garantías fundamentales, que encierran los llamados principios informadores del Derecho Penal, entre los cuales se distinguen los principios de intervención mínima, legalidad, culpabilidad y “*non bis in ídem*”.

Lo anterior, a su vez implica que, las sanciones penales se han de limitar al círculo de lo indispensable, en beneficio de otras sanciones o incluso de la tolerancia de los ilícitos más leves, es decir, el Derecho Penal, una vez admitida su necesidad, no ha de reprimir todas las conductas lesivas a los bienes jurídicos que previamente se han considerado dignos de protección, sino únicamente las modalidades de ataque más peligrosas para ellos.

Por *ejemplo*, considerando el patrimonio como bien jurídico digno de protección penal, no todos los ataques al mismo, sino los más peligrosos harán necesaria la intervención del Derecho Penal del Estado. Así, el impago de una deuda no deberá constituir delito por muy importante que sea la lesión, debiendo castigarse, en cambio, el apoderamiento de los bienes del patrimonio realizado en forma violenta (robo).

Este principio tiene como principales manifestaciones, bien la descriminalización de conductas tipificadas cuya significación social haya cambiado con el paso del tiempo, bien la sustitución de las penas tradicionales por otras menos perjudiciales para el condenado o más acordes con las finalidades que la Constitución atribuye a aquéllas.

El Código Penal, verbigracia de lo anterior, ha venido destipificando los des-acatos o los delitos complejos de robo con violencia o intimidación en las perso-nas, o la reducción del ámbito punible del daño por imprudencia grave, que requie-re una cuantía.

*La intervención mínima en el Derecho Penal* responde al convencimiento del legislador de que la pena es un mal irreversible y una solución imperfecta que debe utilizarse solamente cuando no haya más remedio, es decir, tras el fracaso de cual-quier otro modo de protección. Por tanto, el recurso al Derecho Penal ha de ser la “última ratio” o, lo que es lo mismo, el último recurso para utilizar a falta de otros medios lesivos. Considera el legislador que, cuando el Derecho Penal intervenga ha de ser para la protección de aquellos “intereses mayoritarios y necesarios para el funcionamiento del Estado de Derecho”.

#### D. *Principio de proporcionalidad en materia penal*

El *principio de proporcionalidad* caracteriza la idea de justicia en el marco de un Estado de Derecho. Dicho *principio*, al regular el establecimiento y aplicación de toda clase de medidas restrictivas de los derechos y las libertades, persigue la “intervención mínima” del Estado.

El principio de proporcionalidad cumple la función de estructura del pro-cedimiento interpretativo para la determinación del contenido de los derechos fundamentales que resulta vinculante para el Legislador y para la fundamentación de dicho contenido, en las de control de constitucionalidad de las leyes. De este modo, opera como un criterio metodológico, mediante el cual se pretende esta-blecer qué deberes jurídicos imponen al Legislador las disposiciones de los dere-chos fundamentales tipificadas en la Constitución.

El significado de esta función sólo puede comprenderse cabalmente sobre la base del entendimiento previo de la estructura de los derechos fundamentales y de la estructura del control de constitucionalidad de las leyes, tal como observa-remos a continuación.

#### E. *Lex certa como derivación de la legalidad*

En garantía del principio de legalidad, el apotegma “*nullum crimen sine lege cer-ta*” impone al legislador la obligación de formular de manera clara y precisa las conductas que decide tipificar, esto es, la ley penal no debe dar lugar a ambigüe-dades al momento de su aplicación, evitando la actuación arbitraria del juzgador.

En esa línea, los tipos penales han de redactarse con la mayor exactitud posible, evitando los conceptos clásicos, recoger las inequívocas consecuencias jurídicas y prever sólo marcos penales de alcances limitados. La razón del mandato de determinación radica en que la reserva de la ley únicamente puede tener completa eficacia si la voluntad jurídica de la representación popular se ha expresado con tal claridad en el texto, que se evite cualquier decisión subjetiva y arbitraria del juez.

## II. REQUISITOS DEL PROCEDIMIENTO PENAL PARA LA PERSECUCIÓN DE DELITOS FISCALES

### 1. *¿Qué es el Derecho Penal?*

Se entiende por Derecho Penal a la rama del Derecho que *se encarga de normar y concebir las capacidades punitivas*, es decir, de castigo, que se reserva el Estado para aquellos que violentan las normas de convivencia o de conducta, siempre a partir de un principio de proporcionalidad y de imparcialidad.

*Comprende la creación y el estudio de las leyes penales*, aquéllas que prevén justamente lo que es y lo que no es un delito, así como el acompañamiento y orientación de las decisiones judiciales en la materia. Pero no sólo eso, sino que también los mecanismos con los que la sociedad se protege a sí misma y la filosofía que existe detrás del castigo y/o la reclusión.

Esta rama jurídica pertenece al *Derecho Positivo*, o sea, al establecido en ordenanzas, códigos, y leyes escritas y adscritas por las personas. Los asuntos penales *tienen que ver con la decisión de alejar por un tiempo a un individuo del resto de la sociedad*, al considerarlo peligroso o incapaz de ajustarse a las reglas, o brindarle un marco de rehabilitación para que lo haga.

La única fuente posible del Derecho Penal es la ley misma, contenida en los códigos y leyes penales vigentes, ya que ni la costumbre ni la naturaleza definen lo que es punible o no, sólo las leyes de los seres humanos. El Derecho Penal *es tan antiguo como la vida en sociedad*, aunque existía inicialmente en leyes de venganza tribal, como la Ley del Talión. El Derecho Romano surge en Europa como institución jurídica, a pesar de que luego fue reemplazado por la voluntad inquisitorial de la Iglesia Católica, y resurgió en la Edad Moderna con las leyes de la República.

### A. Características –legalidad–

El principio de legalidad, o también conocido como primacía de la ley, se define como la prevalencia de ésta, ante cualquier otra actividad o acción que posee el poder público. Es decir, todo lo que emane de un Estado debe estar regido por ley y no por la voluntad de las personas que habitan en esa sociedad. *Por lo tanto, la legalidad es todo aquello que se realiza dentro del marco de la ley escrita.*

Es por esta razón que todas las personas que conforman una sociedad deben respetarla para una mejor coexistencia. A su vez, *ningún gobernante puede oponerse a lo establecido en la Constitución de cada país*, donde se encuentran todas las normas esenciales de cada Estado; todas las medidas que tome, mientras se encuentren en su cargo, deberán estar sometidas a la ley.

Por lo que respecta a la legalidad en los gobiernos (Derecho Público), evita que las personas sean condenadas sin fundamento alguno.

En los países que poseen un gobierno de *democracia*, se protege al principio de legalidad por medio de la *división de poderes*. La función que posee el ordenamiento jurídico es que, aquel poder que se encarga de interpretar las leyes, no debe ser el mismo que aquél que las propone o las ejecuta.

En la mayoría de los Estados, *el Derecho Penal tiene como base el principio de legalidad*. Es decir, un delito sólo será catalogado de esta manera siempre y cuando la ley lo indique de manera expresa. El principal objetivo es evitar que una persona sea acusada “y luego condenada”, de realizar un delito de manera arbitraria y sin fundamento alguno que provenga de las leyes establecidas. La legalidad se puede clasificar de distintas formas según sus características específicas.

### B. Sus principios –legalidad–

- *Con base en el principio de legalidad administrativa*, la Administración Pública tampoco está autorizada a actuar de manera propia, siempre debe ejecutar el contenido que posee la ley. Se puede considerar a ésta como un límite externo a la actividad administrativa, dentro de este contexto, la administración es libre. De esta manera, el Estado sólo podrá regirse a lo que la ley permita y ordene; en conclusión, nada puede quedar al libre albedrío;
- *Principio de legalidad tributaria*. En lo que respecta al Derecho Tributario, sólo por medio de una norma jurídica se podrán definir todos y cada uno

de los elementos que forman parte de la obligación tributaria. Algunos *ejemplos* de estas obligaciones pueden ser el hecho imponible, los sujetos que se encuentran obligados al pago, el sistema para determinar los hechos imponibles, la fecha a cumplir de un pago y cualquier infracción, sanción o exención. Se dice que, para que un tributo sea considerado como tal, debe estar únicamente regido por una ley;

- *Principio de legalidad en el Derecho Penal.* Se establece, para que una conducta sea calificada como delito, debe haber estado descrita de dicha manera con anterioridad al suceso en discusión. Así como también, el castigo que se impondrá deberá estar establecido previamente por ley. Se puede decir entonces que, la legalidad penal es un límite dirigido a la potestad punitiva de un Estado, pues sólo podrán castigarse aquellas conductas que se encuentren descritas de manera expresa como delitos.

De lo anterior, es de aclarar que, para que se pueda vivir en una sociedad donde la legalidad se cumpla, no sólo deben establecerse las normas, sino que también las personas deben comprometerse a cumplir dichas reglas. Cada individuo tendrá la responsabilidad social de velar por el cumplimiento de la legalidad en distintos ámbitos.

C. *Dar al acusado las mismas y mínimas oportunidades de defenderse*

- *Presunción de inocencia.* Este principio dicta que, todo ciudadano ha de ser considerado inocente hasta que se tengan las pruebas y deducciones necesarias para demostrar fehacientemente su culpabilidad. Todos somos inocentes hasta que se demuestre lo contrario;
- *Igualdad ante la ley.* Este principio es clave para el Estado de Derecho, y significa que todo ciudadano debe responder, en iguales términos, ante la ley, lo cual equivale a decir que, todos los crímenes de todos los ciudadanos, sin importar su clase, religión, sexo, etc., deben ser juzgados con el mismo baremo y castigados igual;
- *Proporcionalidad del castigo.* Este principio establece que el castigo impartido por el Estado ha de ser correlativo al crimen cometido, de manera que los crímenes más graves reciban una sanción más grande que los crímenes menores.

- *Legalidad del Derecho.* Este principio establece que las acciones del Estado, en la sanción de los delitos cometidos, no pueden ser, a su vez, crímenes; es decir, que el castigo impartido no puede constituir también una violación de la ley, o el Estado sería un Estado criminal, digno también de castigo;
- *Respeto al debido proceso.* Junto con el Derecho Procesal, el Derecho Penal se encarga de que todo acusado reciba las mismas y mínimas oportunidades de defenderse, de dar su versión de los hechos y ser juzgado individualmente por cada delito que se le impute;
- *Derechos humanos.* Son derechos mínimos que se merece todo ser humano, sin importar sus condiciones, proveniencia o grado de culpabilidad, incluso si él no respetó los derechos de otro y por ello debe ser castigado.

## 2. Elementos del Derecho Penal

Según la teoría general del delito, los elementos del delito o elementos del crimen son el conjunto de características y componentes esenciales que constituyen todo delito. A través de ellos es posible el estudio de éste, mediante una descomposición estructurada.

Dichos elementos *no son independientes*. De hecho, son tomados en cuenta en cada caso puntual por los jueces o las autoridades encargadas de emitir algún juicio penal.

No existe un consenso exacto y universal respecto a cuáles son los elementos del delito, ya que existen variaciones al respecto en las distintas jurisprudencias de los países. Éstos se clasifican en positivos o negativos, dependiendo de si conducen, respectivamente, a la condena o a la absolución del acusado.

Las estructuras típicas y que se pueden combinar son:

- La acción;
- La omisión;
- El resultado;
- El dolo;
- La culpa; y,
- La preterintencionalidad.

Ejemplo, un tipo penal puede ser de acción, doloso y tener o no resultado; o un tipo penal puede ser de acción, culposo y de resultado, etc.

A. *¿Cuáles son los elementos del delito?*

a) *Sujetos*. Las personas o individuos involucrados en el cometimiento de un *delito* y que, de acuerdo con su rol en el mismo, pueden ser:

- Sujeto activo: la persona física que comete el delito penal;
- Sujeto pasivo: la persona que sufre el delito, ya sea una persona (física) o una moral (persona jurídica);

b) *La acción del delito*. Todo delito implica una acción u omisión voluntaria, llevada a cabo por un individuo (*actus reus*), y que da origen al delito. Dichas acciones deben ser intencionales, voluntarias y conscientes, de modo que un sonámbulo, un demente o una persona inconsciente no son culpables de las acciones u omisiones cometidas, como tampoco lo es un epiléptico de los espasmos de su cuerpo;

c) *La tipicidad del delito*. Se llama “tipicidad” a la adecuación de la acción a los delitos tipificados en la ley, o sea, al tipo de delito del que se trata, cuáles son sus características y elementos prohibitivos, etc. A fin de cuentas, todo lo que sea ilegal debe estar contemplado en la ley;

d) *La antijuridicidad del delito*. Cuando se habla de “antijuridicidad”, se refiere exactamente a lo opuesto al Derecho, a que un acto es, en esencia, contrario al ordenamiento jurídico vigente. Así, los delitos son actos antijurídicos, declarados como tales cuando se los compara con lo contemplado en el ordenamiento jurídico de la nación. Los eventos antijurídicos carecen de justificación posible, ya que incumplen norma jurídica explícita;

e) *La culpabilidad del delito*. En este caso se trata de una relación psicológica del autor del delito respecto al acto cometido, de acuerdo con cuatro formas generales de culpa o responsabilidad:

- *Imprudencia*: Cometer un delito por acción, pudiendo hacer de más para evitarlo;
- *Negligencia*: Cometer un delito por inacción;

- *Impericia*: Cometer un delito debido a carecer de los conocimientos mínimos necesarios para hacer lo que se hacía;
  - *Inobservancia de reglamentos*: Ocurre cuando se vulneran las reglas conocidas (por ende, cayendo en imprudencia) o cuando teniendo conocimiento de que existen reglamentos, se los desconoce (incuriendo, entonces, en negligencia);
- f) *Punibilidad del delito*. Este elemento, muy debatido en ciertos órdenes jurídicos, supone la existencia de una pena imponible, una vez probados los demás elementos del delito para el caso en cuestión;
- g) *Autoría y participación regulada específicamente en delitos fiscales*. Los que toman parte en el delito se denominan, en términos generales, *socí* o *partícipes*.

Entre ellos existe una clasificación en función de su participación en el delito que es susceptible de reconstrucción. Los primeros son los que, sin tomar parte en la ejecución, ayudan o facilitan a la comisión del delito. Los *ministrí*, en cambio, son los siervos que cooperan en la comisión del delito, obra de su señor. Su participación se caracteriza, pues, no por la naturaleza de la contribución al delito, sino por su condición social.

En principio, no parecen existir dudas a la hora de calificar como coautoría los casos de ejecución conjunta del hecho delictivo. Más complicado parece determinar el contenido y la valoración de las formas de complicidad y, en concreto, saber si existen criterios de distinción entre complicidad material y complicidad intelectual. La polémica se centra en si ambas palabras deben entenderse de manera conjunta o separadamente.

Todo acto de interés para el Derecho Penal consta de los siguientes elementos:

- *Delincuente*. A quien se acusa de haber quebrantado la ley y quien ha sido apresado por ello;
- *Delito*. Una ruptura concreta de la ley atribuible a un delincuente y del cual haya pruebas, evidencias y versiones;
- *Pena*. Un castigo o sanción proporcional a la gravedad del delito cometido e impartido por las fuerzas mismas del Estado;

- *Juez*. Un ciudadano experto en leyes que supervisa el funcionamiento del juicio y dictamina, finalmente, la decisión tomada tras oír a las partes;
- *Dolo*. Se conforma de dos elementos: conocer y querer (cognitivo y volitivo). Se encuentra contemplado en el Artículo 9o. del Código Penal Federal, que dispone: “Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepte la realización del hecho descrito por la ley”;
- *Culpa*. Es la omisión de la conducta debida para prever y evitar un daño, ya sea por negligencia, imprudencia o impericia.

El Código Penal Federal señala que: “Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales”.

Para cometer un delito fiscal, se requiere saber y querer el resultado; por ello, sólo se puede cometer de manera dolosa. Es imposible que un juez condene a alguien por error o negligencia en sus actividades fiscales.

#### B. *Derecho Penal objetivo y subjetivo*

Existen dos perspectivas, dos formas de ver su misión: el derecho penal objetivo y subjetivo.

- *Derecho penal objetivo*. Nos referimos a él como normativa, como ordenamiento jurídico por el cual una sociedad determinada decide regirse y evaluarse;
- *Derecho penal subjetivo*. Aludimos al asunto de las penas o castigos impuestos por el Estado, vale decir, a la propiedad castigadora y ejemplarizante del mismo, esto es, a su capacidad de decisión sobre el castigo.

#### C. *Ramas del Derecho Penal*

- *Material o sustantivo*. Se ocupa de todo lo referente al cuerpo de normas legales en base a las cuales se identifica un delito;
- *Procesal o adjetivo*. Es la parte dinámica del delito penal, pues se ocupa de la comprobación del delito y las decisiones judiciales para determinar la pena;

- *Ejecutivo o penitenciario.* Aquél que se encarga de ejecutar la pena o el castigo y de velar porque ello se haga correctamente.

#### D. *Autoridades involucradas en la persecución de delitos fiscales*

- a) La Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF). Es la encargada de investigar y dar seguimiento a los delitos relacionados con los impuestos y aquéllos que afectan al sistema financiero. Participa activamente en los juicios orales correspondientes;
- b) El Servicio de Administración Tributaria (SAT). Es el encargado de que las personas físicas y morales contribuyan al gasto público. Realiza auditorías y recauda los impuestos;
- c) La Fiscalía General de la República (FGR). Como instancia que se ocupa de:
  - Investigar y perseguir los delitos;
  - Ejercitar la acción penal;
  - Participar en los juicios orales;
  - Intervenir en las extradiciones correspondientes ante el juez encargado de resolver conflictos legales, tomando en cuenta la evidencia desahogada en juicio.

### 3. *Aspectos importantes sobre la reforma penal-fiscal de 2019*

Las autoridades fiscales han identificado dos tipos de delincuentes fiscales: los peligrosos y los no peligrosos. Los peligrosos son grupos organizados y sofisticados que se dedican a efectuar o promover la evasión fiscal, que generan daños extraordinarios a la hacienda pública y provocan un desequilibrio en la estabilidad económica del Estado mexicano.

La figura de delincuencia organizada se concibió para atender este tipo de fenómenos delictivos. Dicha concepción se consolidó con la Convención de la Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional. Por lo que esta reforma retoma y aplica las ideas de ese instrumento internacional obligatorio para el Estado mexicano.

Los grupos delincuenciales organizados que se encargan de defraudar al fisco utilizan patrones sofisticados que replican Consideraciones sobre

la reforma penal-fiscal de 2019, a través de empresas dedicadas a evadir contribuciones, obtener devoluciones de manera ilegal o facilitar a que otros lo hagan por medio de la venta de comprobantes fiscales simulados. No cualquier defraudación fiscal caerá en los supuestos de delincuencia organizada. Para ello es necesario que la conducta sea cometida por tres o más personas de forma reiterada o permanente; además, es indispensable que la defraudación sea por tres veces el monto de lo establecido en el rango más alto del Código Fiscal de la Federación. Por lo que, a través del régimen de delincuencia organizada, la autoridad podrá recurrir a testigos colaboradores, operaciones encubiertas, cateos, usuarios simulados y vigilancia electrónica.

Durante los últimos años se ha incrementado de manera exponencial la creación de empresas dedicadas exclusivamente a expedir y adquirir comprobantes fiscales simulados o falsos, con la finalidad de obtener deducciones indebidas y evadir el pago de contribuciones a costa del fisco federal. Estas empresas:

- Tienen un objeto social muy amplio;
- No tienen personal o éste es insuficiente para efectuar las operaciones especificadas en los comprobantes;
- No tienen activos o éstos son insuficientes para efectuar las operaciones especificadas en los comprobantes;
- Obtienen ingresos desproporcionados en relación con las características del establecimiento; y,
- Emiten comprobantes correspondientes a operaciones que no se realizaron.

Por tanto, la reforma fiscal de 2019 se propone combatir a estas empresas que venden, compran o publicitan facturas que amparan operaciones falsas, afecta a los contribuyentes que compran facturas como a las empresas creadas con el único propósito de venderlas. Ya que ocasionan que el Estado deje de recibir cientos de miles de millones de pesos, necesarios para cubrir las necesidades básicas de la población. La reforma fortalece la norma que regula el delito de expedición, ena-

jenación y adquisición de facturas falsas, y castiga todas las conductas asociadas con su compraventa; por ello, se incrementó la pena máxima a nueve años de prisión. Además, incluye un nuevo delito, en el cual se sanciona a las personas que anuncian o publican la venta de facturas falsas, ya que se han identificado múltiples anuncios que ofrecen, con desfachatez, estos productos en medios de comunicación masiva.

La reforma reconoce un fenómeno real y que actualmente está dañando los recursos y finanzas de la nación, estableciendo que los delitos fiscales graves son una cuestión de seguridad nacional. Por lo que es evidente que, si en pocos años estos criminales han simulado operaciones equivalentes a billones de pesos, por lo que no es de considerarlo un delito ordinario y un peligro para la estabilidad económica del Estado mexicano. No existe un sólo Estado en el mundo que subsista sin la recaudación tributaria.

Al defraudar al fisco en estas magnitudes, no existe dinero para crear corporaciones policiacas, hospitales y escuelas, ni para abastecer de agua, luz y drenaje a las comunidades, entre otros servicios básicos de la población; significando un Estado fallido, sin seguridad, salubridad ni cultura y con un incremento pronunciado en la pobreza.

Por otra parte, la reforma establece, también, que los delitos fiscales más graves –los cuales ocasionan los daños multimillonarios descritos– se considerarán meritorios de prisión preventiva oficiosa.

Los delitos graves son los que la ley fiscal identifica como calificados; es decir, delitos en los cuales se cometen agravantes adicionales a la simple defraudación, precisamente como el acto de utilizar datos falsos para engañar al fisco.

Por ello, la reforma establece un monto mínimo de 8 millones de pesos en adelante para considerar las agravantes. Los delitos fiscales que no conlleven estas agravantes no serán sujetos a la prisión preventiva oficiosa. Tampoco los errores en las declaraciones fiscales. Se debe recordar que la acusación de la Administración Pública no es suficiente para tener al imputado en la cárcel. Es un juez quien determina si vincula a proceso al acusado y, por ende, ordena la prisión preventiva, única-

mente si existen pruebas suficientes que acrediten la comisión de un delito fiscal grave, así como la participación del acusado en dicho delito. Esto no es una decisión arbitraria o unilateral de la Fiscalía ni mucho menos de la Secretaría de Hacienda. La reforma establece la posibilidad de exculpar a los operadores de bajo nivel de los delitos fiscales, exclusivamente cuando aporten información eficaz para la persecución de los líderes de los grupos criminales, quienes generalmente se encuentran ocultos a través de diversas fachadas jurídicas.

Por tanto, la finalidad principal de la reforma es identificar y sancionar a los beneficiarios finales, evitando procesar a los prestanombres que, por necesidad o ignorancia, asisten en la preparación o ejecución de actos ilícitos. Los servidores públicos que cometan actos de corrupción serán severamente castigados. Por ello, la reforma contempla penas más rigurosas para los servidores públicos involucrados en un delito fiscal. Cuando los grupos organizados incluyan a servidores públicos que les asisten en sus esquemas delictivos, estos últimos serán perseguidos también por delincuencia organizada.

Por otra parte, la reforma establece un control para evitar abusos de servidores públicos. Se otorga a la Secretaría de Hacienda la facultad *exclusiva de querellarse*, protegiendo con ello posibles actos de extorsión de servidores públicos que pretendan obtener un beneficio indebido del contribuyente que estén auditando.

Según cálculos del SAT, se han identificado cerca de 9 mil empresas que facturan operaciones simuladas, realizando más de 8 millones de facturas simuladas, que suman 1.6 billones de pesos en operaciones. El daño al fisco es equivalente al 1.4% del Producto Interno Bruto (PIB) nacional. Con estas simulaciones se han evadido al menos 350 mil millones de pesos que pertenecen a la Hacienda Pública.

Por lo que las cifras pueden equivaler a: 221 hospitales; 472,000 ambulancias; 663,000 autos patrulla; 77 segundos-pisos, como el de Periférico; 295 desniveles, como el construido en Mixcoac-Insurgentes; 118 estadios de béisbol, tomando en cuenta el costo del nuevo estadio Alfredo Harp Helú.

De combatir eficazmente estos esquemas de defraudación, se lograría un incremento gradual del PIB, pues se podrían recuperar recursos defraudados en el pasado y desincentivar este tipo de prácticas criminales hacia el futuro.

#### 4. *¿Cómo se consideran los delitos fiscales?*

Los delitos fiscales, dentro del Derecho Penal, se clasifican como delitos especiales, que son aquellos que no se encuentran regulados en el Código Penal Federal (o en algún otro código penal local) sino en una Ley Especial o un Tratado Internacional (Artículo 6o. del Código Penal Federal).

La determinación para que un delito sea perseguible *a petición de parte o por querrela, y aquellos que son perseguibles de oficio, radica en su gravedad*. Continuando con las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), el Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que dicha dependencia estará facultada de presentar la querrela correspondiente ante la Agencia del Ministerio Público Federal (AMPF), independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, en aquellos delitos que se encuentran especificados en los Artículos 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 114 A, 114-B, 115 y 115 Bis. Éstos se refieren a:

- a) Delitos de contrabando y equiparables;
- b) Delito de defraudación fiscal;
- c) Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes;
- d) Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad;
- e) Depositaria infiel;
- f) Delitos cometidos por servidores públicos que visiten o embarguen sin mandamiento escrito.

Dentro de los *delitos fiscales de mayor relevancia* podríamos señalar los referidos a continuación:

- El *contrabando*, que consiste en introducir o extraer mercancías de manera ilegal dentro del país (Artículo 102 del CFF). Las sanciones por este delito van de los tres meses a los nueve años de prisión (Artículo 104 del CFF);

- La *defraudación fiscal*, es la denominación correcta de lo que conocemos como *evasión fiscal*, consiste en no pagar algún impuesto haciendo uso de engaños o aprovechando errores de la autoridad fiscal (Artículo 108 del CFF) y sus sanciones van de los tres meses a los nueve años de prisión;
- La *falsificación de facturas*, que no es como tal una falsificación, sino que se trata de documentos que amparan operaciones que no ocurrieron, castigada de dos a nueve años de prisión (Artículo 113 Bis).

### 5. *Autonomía entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario*

Este aspecto se traduce en que, a pesar de su naturaleza, los delitos fiscales son investigados por el Ministerio Público y sancionados por el juez penal, como todos los delitos; dejando a la autoridad fiscal únicamente como víctima u ofendido en los procedimientos penales respectivos (Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación), siendo indispensable que ésta solicite la persecución del delito a través de la querrela correspondiente.

Aunque la amplitud de la materia fiscal pueda incluir ordenamientos diversos, como todos los que rigen todos los impuestos que existen, así como la prevención del uso de recursos de procedencia ilícita, por lo que todos los delitos señalados en estas normas podrían considerarse fiscales, dentro de este Artículo solo nos referiremos como delitos fiscales a aquellos a los que expresamente se refiere el Código Fiscal de la Federación.

## III. EL PROCEDIMIENTO PENAL EN LOS DELITOS FISCALES

### 1. *La querrela*

El Artículo 92 del CFF indica que la institución que solicitará la acción penal será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SCHP). Para ello, la fracción I de dicho numeral establece que deberá formular previamente una querrela. Ésta es la figura jurídica mediante la cual aquella persona que considere que ha sido víctima de algún delito, se lo hace saber al Agente del Ministerio Público.

Ahora bien, no todas aquellas actitudes que se lleguen a considerar como delitos, para que sean investigados o perseguidos por la autoridad, deben cumplir previamente con el requisito de la querrela. Ésta deberá ser satisfecha sólo en aquellos delitos que el Código Penal Federal u otra ley así lo ordenen.

Esta disposición es de suma gravedad, ya que por ejemplo, si una empresa comercializadora importa un contenedor de playeras deportivas procedentes de Canadá, y el personal acreditado de la SHCP, en ejercicio de sus facultades de comprobación otorgadas por el CFF, realiza una visita en el domicilio fiscal de esta empresa, revisa la mercancía, así como el pedimento de importación, y determina que el mismo no cumple con todos los requisitos legales, en el momento en que los visitantes le den conocimiento a la SHCP de dicha irregularidad, *estará facultada, si así lo considera pertinente, de presentar la querrela correspondiente ante la AMPF.*

O quizá, continuando con el ejemplo anterior, el representante legal de la empresa está dando trámite al procedimiento administrativo en materia aduanera, o tal vez está en pleno juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de conformidad con el CFF, la autoridad hacendaria está facultada de querellarse, “independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado”.

Lo delicado de este asunto se agrava, toda vez que dicho criterio también es apoyado por el Poder Judicial Federal, tal y como lo expongo en las siguientes jurisprudencias:

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<sup>3</sup>.

El Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, ha previsto en su primera parte la prescripción de la acción penal por falta de oportunidad en la formulación de la querrela, en un plazo de tres años a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito. Conforme a ello, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en aras de definir el cómputo precisado bajo un criterio objetivo y razonable, así como susceptible de comprobación que dé certeza y seguridad jurídica, sostiene que la constancia que objetivamente revela

<sup>3</sup> Tesis 1a./J. 39/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 9, agosto de 2014, t. I, p. 245.

dicho conocimiento es el informe del Servicio de Administración Tributaria (llamado dictamen técnico contable), por ser, prima facie, el que permitiría constatar la existencia fáctica y jurídica del delito para que la autoridad fiscal esté en aptitud de presentar la querrela requerida. Este criterio ha sido establecido de manera expresa en el *séptimo transitorio* de la reforma citada; amén que converge en la interpretación sistemática del analizado precepto legal, en relación con los Artículos 1o., 3o. y 7o. de la *Ley del Servicio de Administración Tributaria*, al delegar precisamente a dicho órgano la facultad expresa de verificar si existió realmente un delito fiscal bajo el citado informe que debe emitir; además, porque guarda estrecha relación con la querrela que luego debe emitir la autoridad de la Procuraduría Fiscal de la Federación facultada en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A su vez, la exigencia de que la autoridad fiscal verifique la veracidad del delito para estar en aptitud de formular o no querrela, implica una mejor protección a la adecuada defensa de quien pudiera estar vinculado con el mismo, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y preparar su defensa oportunamente; lo que armoniza a su vez con el principio pro persona de primer rango de reconocimiento y protección constitucional.

Contradicción de tesis 361/2013. Suscitada entre el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito. 26 de marzo de 2014. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos en cuanto a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Unanimidad de cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villagas y Jorge Mario Pardo Rebolledo, respecto del fondo. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: José Alberto Mosqueda Velázquez.

Tesis y/o criterios contendientes:

El Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, al resolver el amparo en revisión 124/2012, en el que determinó que el plazo para el inicio del cómputo de los tres años a que refiere el Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, para los delitos perseguibles por querrela, debe considerarse desde la fecha de emisión del dictamen técnico contable emitido

por los peritos adscritos al servicio de administración tributaria, fecha en la que se estima que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tuvo conocimiento del delito y del delincuente, y el criterio emitido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, al resolver el amparo en revisión 32/2013, en el que determinó que el término de tres años para que opere la prescripción de la acción penal, se debe computar a partir de que la autoridad hacendaria tuvo conocimiento del delito y del delincuente, precisando que ese momento es cuando tiene lugar el inicio de la visita domiciliaria a la contribuyente.

Tesis de jurisprudencia 39/2014 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha treinta de abril de dos mil catorce.

*QUERRELLA EN DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 82, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, QUE PREVÉ LA COMPETENCIA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE DELITOS FISCALES PARA FORMULARLA Y SUSCRIBIRLA, NO VULNERA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*<sup>4</sup>.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que el Artículo 89, *fracción I, de la Constitución Federal*, que determina la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, otorga la posibilidad de que éste provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, al estar autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo; sin embargo, dicha facultad reglamentaria está sujeta al derecho fundamental de legalidad, del cual derivan los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica. El primero evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas exclusivamente a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, esto es, prohíbe a la ley delegar el contenido de la materia que tiene que regular por mandato constitucional; el segundo consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Ahora bien, la facultad genérica de la Secretaría

<sup>4</sup> Tesis 1a. CCLXXI/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIV, septiembre de 2013, t. 1, p. 995.

de Hacienda y Crédito Público para presentar querellas por delitos cometidos en su perjuicio está prevista en el Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, cuerpo normativo expedido por el Congreso de la Unión; de ahí que el Artículo 82, fracción II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al reconocer expresamente la competencia de la Dirección General de Delitos Fiscales para formular y suscribir querellas por la comisión de los delitos de defraudación fiscal y contrabando, así como sus respectivos equiparables, no vulnera el Artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, toda vez que cumple con los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, pues la facultad genérica está reconocida expresamente en una Ley Federal (Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación) y, en específico, en el Reglamento (Artículo 82, fracción II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), con base en esta última.

Amparo directo en revisión 1701/2013. 26 de junio de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE<sup>5</sup>.

Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en el Artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la posible comisión de un delito fiscal, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, tratándose, entre otros, de los hechos que implican la probable comisión del delito de defraudación fiscal, también lo es que si durante la práctica de una visita de inspección, la citada dependencia tiene conocimiento de hechos que pueden configurar esa conducta delictiva, aquélla podrá presentar la querella respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado, pues si en términos de lo previsto en el Artículo 21 constitucional compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas, resulta inconcluso que la autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes

---

<sup>5</sup> Tesis P/J. 130/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, diciembre de 2000, p. 10.

de la formulación de la querrela, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito.

Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número 130/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintisiete de noviembre de dos mil.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE *QUERRELLA* POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN<sup>6</sup>.

De conformidad con lo previsto en el Artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del Artículo 21 constitucional, incumben al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querrela respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.

<sup>6</sup> Tesis P/J. 92/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, septiembre de 2000, p. 6.

Ahora bien, en concreto, la diferencia entre un delito que sea perseguible previa querrela es que, solamente la parte agraviada o su legítimo representante, es quienes se encuentran legalmente facultados para acudir ante la AMPF.

Estos delitos son establecidos específicamente por la ley, mientras que los demás requieren de una denuncia y se persiguen de oficio. Hablamos de aquellos delitos que, basta que la AMPF tenga conocimiento de su probable existencia, por cualquier medio, para que lo persiga. *Ejemplo*, en materia fiscal, si el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), al realizar alguna visita al contribuyente, intuye que hay elementos que presuman la probable existencia de algún delito fiscal de los que se persiguen de oficio (tales como contrabando, contrabando calificado, defraudación fiscal calificada, alteración o destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, etcétera), bastará que dé noticia, no a la SHCP, sino a la AMPF, y ésta iniciará la averiguación previa correspondiente. La cual deberá ser satisfecha sólo en aquellos delitos en que el Código Penal Federal, u otra ley, así lo ordene.

La determinación para que un delito sea perseguible, a petición del Artículo 114 del Código de Procedimientos Penales es grave, ya que, verbigracia, si una empresa comercializadora importa un contenedor de playeras deportivas procedentes de Canadá, y el personal acreditado de la SHCP, en ejercicio de sus facultades de comprobación otorgadas por el CFF, realiza una visita en el domicilio fiscal de esta empresa, revisa la mercancía, así como el pedimento de importación, y determina que no cumple con todos los requisitos legales, en el momento en que los visitantes hagan del conocimiento de la SHCP dicha irregularidad, estará facultada, si así lo considera pertinente, para presentar la *querrela* correspondiente. O bien, el representante legal de la empresa está dando trámite al procedimiento administrativo en materia aduanera, o tal vez, en pleno juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de conformidad con el CFF, la autoridad hacendaria está facultada de querellarse, “independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado”.

## 2. La libertad provisional bajo caución

En los delitos que el CFF establece que se persiguen por querrela, la SHCP tiene la facultad de solicitar discrecionalmente al Ministerio Público Federal (MPF), el

sobreseimiento del proceso judicial, el cual se inicia desde el momento en que el juez emite el auto de radicación del expediente y, por ende, se inicia la etapa de instrucción. Al respecto, cabe hacer algunas precisiones.

Si bien es cierto que, el CFF otorga a la SHCP la facultad de solicitar al MPF el sobreseimiento, debe hacerse hincapié en que esta solicitud es de carácter *discrecional*; por lo tanto, no obligatoria por parte de la autoridad fiscal. Ésta se basa en el sentido de que, si bien es cierto, como veremos más adelante, la solicitud del sobreseimiento de la causa penal procedería una vez que el contribuyente hubiese pagado lo adeudado, o bien lo hubiese garantizado, según el criterio de algunos Tribunales Colegiados de Circuito, una cosa es el subsanar el perjuicio al fisco, y otra es la subsistencia de la responsabilidad penal. En otras palabras, el ilícito penal, si se cometió a ojos de la autoridad, independientemente de que el contribuyente pague el detrimento al fisco.

Ahora bien, el propio CFF otorga la oportunidad al procesado que, en lugar de realizar el pago al que se hace referencia en el párrafo anterior, otorgue la garantía suficiente y satisfactoria a criterio de la SHCP.

Otro aspecto que es importante destacar: dicha solicitud de sobreseimiento deberá hacerse antes de que el MPF realice sus conclusiones. Es la parte procesal en donde éste precisará cuáles son, para él, los hechos que constituyen delito, solicitarán la aplicación de las sanciones correspondientes, la reparación del daño y la fundamentación legal en la que se basa para todo lo anterior. Resulta ilustrativa la siguiente tesis:

*SOBRESEIMIENTO DE PROCESOS SEGUIDOS POR DELITOS FISCALES. REQUIERE PETICIÓN EXPRESA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO*<sup>7</sup>.

El Artículo 92, fracción III, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación prevé que procede el sobreseimiento del proceso penal respectivo, a petición expresa de la mencionada ofendida, siempre y cuando el encausado haya pagado las contribuciones y los recargos respectivos, o cuando los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría; por tanto, para decretarlo, no procede la aplicación del Artículo 93, párrafo segundo, del Código Penal Federal, que establece la extinción de la acción

<sup>7</sup> Tesis III.2o.P6 P (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XV, diciembre de 2012, t. 2, p. 1564.

penal, ante el perdón del ofendido, esto es, cuando existe manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho, puesto que no resulta aplicable supletoriamente a la disposición del Código Fiscal de la Federación aludida, pues en esta materia, para considerar que se otorgó el perdón del ofendido es necesario que ello se exteriorice expresamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puesto que se trata de una facultad discrecional, y no así de una obligación exigible por parte del activo de esa clase de antisociales, esto es, la ofendida tiene libre albedrío para decidir si aun cubiertos tales adeudos, resulta oportuno se continúe con el proceso instaurado y se sancione penalmente al responsable; por tanto, atento al principio de especialidad, conforme al cual la norma especial suple a la general, deberá prevalecer la aplicación del precepto legal mencionado en la ley especial, conforme al Artículo 6o., párrafo segundo, del código sustantivo invocado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 7/2012. 31 de mayo de 2012. Mayoría de votos. Disidente: José Luis González. Ponente: María de los Ángeles Estrada Sedano, secretaria de tribunal autorizada en términos del Artículo 81, fracción XXII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretario: Omar Humberto Romero Romero.

Sin embargo, el ya de por sí complicado y quisquilloso procedimiento antes expuesto, se ve aún agravado por lo siguiente. En efecto, el Artículo 399 del Código de Procedimientos Penales (CFPP) establece la posibilidad de que todo inculpa-do tendrá el derecho, durante la integración de la averiguación previa, o dentro del proceso penal, de solicitar su libertad provisional, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

- I. Que garantice el monto estimado de la reparación del daño...;
- II. Que garantice las sanciones pecuniarias que, en su caso, puedan imponerse;
- III. Que caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón del proceso; y,
- IV. Que *no se trate de alguno de los delitos calificados como graves* en el Artículo 194.

Y si nos remitimos al Artículo 194, veremos que establece:

Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:

...

VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

1) *Contrabando y su equiparable*, previstos en los Artículos 102 y 105, fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III, segundo párrafo del Artículo 104; y,

2) *Defraudación fiscal y su equiparable*, previstos en los Artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del Artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados...

La tentativa punible de los ilícitos penales mencionados en las fracciones anteriores, también se califica como delito grave.

Es decir, aquel individuo que simplemente se encuentre sujeto a una investigación por parte del MPF, o bien que ya se encuentre dentro de un proceso penal, y que aparentemente hubiese realizado actos que hagan presumir la existencia de los delitos enumerados en la fracción VI del Artículo 194 citado, no podrá ser liberado provisionalmente bajo caución o, lo que es lo mismo, no podrá ser liberado bajo fianza.

*Ejemplo*, se situarán en la hipótesis normativa establecida por la fracción VI del Artículo 194, aquellos sujetos que cometan el delito de contrabando, o bien que comercialicen o tengan en su poder mercancía extranjera que no sea de su uso personal, sin la documentación que demuestre su legal estancia en el país, o bien, que tengan en su poder mercancías extranjeras de tráfico prohibido, siempre y cuando el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, exceda de \$500,000.00, respectivamente, o si ambas suman la cantidad de \$750,000.00. En el caso de mercancías extranjeras de tráfico prohibido, el individuo caerá en el supuesto del precepto 194, por el solo hecho de poseerlas.

Otro supuesto es aquél en que el sujeto que comete el delito de defraudación fiscal, entendiéndose como tal cuando, con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

O también, cuando se realicen actividades que hagan presumir la existencia de un delito de defraudación fiscal calificada, la cual ocurrirá si se utilizan documentos falsos, si se omiten reiteradamente la expedición de comprobantes; entendiéndose por conducta reiterada, cuando el contribuyente, dentro de un lapso de cinco años, haya sido sancionado por lo menos ya en una ocasión; haya manifestado datos falsos para obtener una devolución que no le correspondía; no lleve los sistemas o registros contables obligatorios y haya omitido contribuciones retenidas o recaudadas.

También se ubicarán en el supuesto de la fracción VI del Artículo 194, aquellos sujetos que presenten las declaraciones con deducciones inexistentes o bien, con ingresos menores de los percibidos realmente.

De igual forma, aquellas personas físicas que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente o estén dedicadas a actividades empresariales, cuando en un ejercicio tengan erogaciones mayores a los ingresos declarados. Al igual que aquellas personas que omitan enterar, dentro del plazo legal, las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado. O en su defecto, simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido. También, quienes sean responsables de omitir la presentación, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio y, por ende, dejen de pagar la contribución correspondiente, etcétera.

Se hace hincapié que, en los casos de defraudación fiscal calificada, no se tendrá el derecho a la libertad provisional bajo caución, cuando el monto de lo defraudado exceda de los \$500,000.00. Debe hacerse la aclaración que, la caución que el procesado deba otorgar, a fin de obtener su libertad provisional, es totalmente independiente de la garantía del interés fiscal. Esto es debido a que ambas tienen una finalidad diferente.

La ventaja adicional que se podría obtener al garantizar el interés fiscal es que, a solicitud del inculpado, podría lograrse, en su caso, la reducción de la caución hasta en un 50%, siempre y cuando existieran razones suficientes para ello.

Por otra parte, la reforma aprobada y publicada señala que el fenómeno de la defraudación fiscal debe ser reconocido como una cuestión de delincuencia organizada, que atenta contra la seguridad nacional, siendo el punto total del De-

creto que entró en vigor el día 1° de enero de 2020, el cual incluye los delitos de defraudación fiscal establecidos en los Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, así como el delito específico de enajenación y adquisición de facturas simuladas, establecido en el Artículo 113 Bis del mismo ordenamiento, en el catálogo de delitos que constituyen la figura penal de delincuencia organizada.

Además, dispone que la comisión de los delitos fiscales calificados son actos que atentan contra la seguridad de la nación.

### 3. *La prescripción*

Como bien es sabido, la prescripción o la *prescriptio*, como dirían los romanos, es la pérdida o la ganancia de un derecho, o la pérdida de una obligación por el solo transcurso del tiempo. En el Derecho nada es automático, por lo que forzosamente se necesitará la declaración judicial.

En términos generales, el CFF indica que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela prescribirá en un período de *tres años*, contados a partir del día en que la SHCP tenga conocimiento del delito y del delinciente. Y en caso de que la autoridad fiscal no tuviese conocimiento, el delito prescribirá en *cinco años*, los cuales se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. Y en los demás casos, se ajustará la prescripción a lo que establece el Código Penal Federal (CPF). La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción, el acusado. Los jueces la suplirán de oficio en todo caso, tan luego como tengan conocimiento de ella, sea cual fuere el estado del proceso.

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

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años. Con excepción de lo dispuesto por los Artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

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

- I. A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;
- II. A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;
- III. Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y
- IV. Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.

La prescripción de las acciones se interrumpirá por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y de los delincuentes, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada. Si se dejare de actuar, la prescripción empezará a correr de nuevo desde el día siguiente al de la última diligencia.

La prescripción de las acciones se interrumpirá también por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente, por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional y por el requerimiento de entrega del inculpado que formalmente haga el Ministerio Público de una entidad federativa al de otra, donde aquél se refugie, se localice o se encuentre detenido por el mismo o por otro delito. Al respecto, se reproduce la siguiente tesis:

*PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA. CONFORME A LA REGLA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 31 DE AGOSTO DE 2012, LA PRESENTACIÓN DE ESE REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (SHCP) NO INTERRUMPE EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA QUE OPERE<sup>8</sup>.*

Hechos: El quejoso promovió amparo indirecto contra la negativa del Ministerio Público de decretar la prescripción de la acción penal en el delito imputado (defraudación fiscal en grado de tentativa) y, por ende, el no ejercicio de la acción penal; el Juez de Distrito negó la protección constitucional y en su contra interpuso el recurso de revisión, en el que refirió que las consideraciones del Juez recurrido eran erróneas, porque la querrella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no interrumpe el plazo para computar la prescripción de la acción penal.

<sup>8</sup> Tesis I.7o.P.133 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 85, abril de 2021, t. III, p. 2315.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que conforme a la regla prevista en el Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 31 de agosto de 2012, la presentación de la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) no interrumpe el cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal en delitos fiscales que requieren ese requisito de procedibilidad.

Justificación: El cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal comienza una vez que se satisface el requisito de procedibilidad –querrela–, el cual taxativamente es de 5 años, conforme lo señala el segundo párrafo del Artículo 100 mencionado; momento a partir del cual se seguirán las reglas señaladas para los delitos que se persiguen de oficio, establecidas en el Código Penal Federal, como lo dispone el último párrafo del citado precepto. Por ende, de acuerdo con la actual redacción del referido Artículo 100, los acontecimientos que sí interrumpen el ejercicio de la acción penal son las hipótesis que se especifican en los diversos Artículos 110 y 111 del Código Penal Federal, como las actuaciones que se practiquen en la investigación y de los imputados, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada, si se dejare de actuar –caso en que la prescripción empezará a correr de nuevo desde el día siguiente al de la última diligencia– o cuando las actuaciones se practiquen después de que haya transcurrido la mitad del lapso necesario para la prescripción. En este sentido, si se tiene en cuenta que tratándose de delitos fiscales, la presentación de la querrela lo único que interrumpe es el plazo para que no precluya el derecho de la institución hacendaria para satisfacer ese requisito de procedibilidad, entonces, debe concluirse que no suspende o interrumpe el ejercicio de la acción penal, porque una vez que se ejerce ese derecho en tiempo y forma, el término para la prescripción inicia; de ahí que la querrela de la parte ofendida no puede suspender algo que no ha iniciado y que precisamente cobra vida jurídica con su presentación.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 86/2020. 12 de noviembre de 2020. Unanimidad de votos. Ponente: Lilia Mónica López Benítez. Secretario: Daniel Dámaso Castro Vera.

#### 4. *La substitución y conmutación de sanciones*

Comenzaremos por mencionar que, si bien es cierto que, tanto en el lenguaje coloquial como en el jurídico estos dos términos podrían ser sinónimos; pero respecto a su fuente, en el ámbito del Derecho, son diferentes: la conmutación le compete al Ejecutivo otorgarla, mientras que la substitución, al Poder Judicial.

El CFF establece que no procederá ni la substitución ni la conmutación de la sanción cuando se trate de delitos de contrabando y aquellos consistentes en comercializar, adquirir o tener en su posesión mercancía extranjera que no sea para uso personal, de manera ilegal en el país; o tenga mercancías de tráfico prohibido; o por la comisión de dichos delitos, cuando el daño al fisco federal sea de más de \$500,000.00 por la omisión del pago de impuestos o de cuotas compensatorias, cada uno; o bien, si ambas omisiones exceden la suma de \$750,000.00.

Igual suerte correrán aquéllos que hubiesen cometido el delito de defraudación fiscal, o defraudación fiscal calificada; o bien, los que hubiesen consignado en las declaraciones fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los reales; o que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente, o que estén dedicados a actividades empresariales, cuando realicen erogaciones superiores a los ingresos declarados; que omitan enterar al fisco federal, dentro del plazo legal, las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado; que se beneficien indebidamente de un estímulo fiscal; que simulen uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; que no presenten declaraciones en un período mayor a 12 meses, dejando de pagar los impuestos correspondientes, etcétera, cuando el monto de lo defraudado sea mayor de \$750,000.00.

En los demás casos, por lo tanto, sí procedería la substitución y conmutación de la pena, siempre y cuando el condenado demuestre que los créditos fiscales están debidamente cubiertos, o garantizados

Es pertinente hacer la aclaración de que los castigos por desobedecer la ley fiscal se dividen en dos categorías: las primeras son las *infracciones*, que son aquellas que por su gravedad únicamente se castigan con multas u otras sanciones económicas, y los *delitos* que se castigan con prisión. Sobre el particular, se refieren los siguientes criterios jurisdiccionales:

*SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101*

DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS PROSCIBE, ES INAPLICABLE AL ILÍCITO CONTENIDO EN EL DIVERSO PRECEPTO 110, FRACCIÓN V, DEL MISMO ORDENAMIENTO<sup>9</sup>.

El delito previsto en el Artículo 110, fracción V, del Código Fiscal de la Federación es de carácter fiscal, por establecerse en el ordenamiento mencionado, pero el bien jurídico tutelado se relaciona con obligaciones formales a cargo de los contribuyentes (registrar su domicilio fiscal) para efectos del control hacendario de los datos inherentes a sus sujetos obligados, sin que tenga una vinculación inmediata con la falta de pago de créditos fiscales y, por ende, con la garantía del interés fiscal. Por otra parte, el Artículo 101 del propio código, que proscribire la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, al ser de carácter restrictivo, debe interpretarse con base en los principios de mínima intervención y de legalidad en materia penal, atento al bien jurídico que tutela; esto es, la proscripción a que alude sólo se actualiza en los supuestos normativos y bajo las condiciones que expresamente establece. En consecuencia, si el precepto inicialmente citado no tiene una repercusión directa con adeudos fiscales a cargo del sentenciado, entonces, no se actualiza la porción del propio numeral 101 que dispone: "En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.," por lo cual, respecto del delito indicado procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio contenido en el Código Penal Federal, que es la regla general aplicable a cualquier sentenciado.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo directo 209/2018. 28 de junio de 2018. Unanimidad de votos, con voto concurrente del Magistrado Jorge Mercado Mejía, quien difiere del sentido de la tesis. Ponente: Jorge Mercado Mejía. Secretaria: Dulce Guadalupe Canto Quintal.

*SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES. EL ÓRGANO JURISDICCIONAL, AL MOMENTO DE DETERMINAR CUÁL ES EL*

<sup>9</sup> Tesis XXVII.3o.95 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 62, enero de 2019, t. IV, p. 2658.

ADEUDO QUE DEBE QUEDAR CUBIERTO O GARANTIZADO A FAVOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA LA PROCEDENCIA DE DICHOS BENEFICIOS, DEBE TOMAR EN CUENTA EL IMPORTE DEMOSTRADO EN EL PROCESO PENAL, INDEPENDIENTEMENTE DEL ACREDITADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO<sup>10</sup>.

La autonomía entre los procedimientos administrativo y penal se refleja en la imposición de sus sanciones, pues ante infracciones a leyes o reglamentos fiscales sólo se toma en cuenta el primero y se imponen las correspondientes a tal rubro, sin perjuicio de la aplicación de las que la autoridad jurisdiccional, en su caso, pudiera imponer por las responsabilidades de naturaleza penal. Aunado a lo anterior, ambas materias persiguen fines distintos, pues mientras una tiende al cobro de impuestos y contribuciones omitidas con base en una determinación fiscal emitida por la autoridad hacendaria, la otra atañe a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido y, en su caso, al pago de la reparación del daño, lo que se traduce en que ambas se rijan bajo sus propias reglas y que lo resuelto en una no pueda influir en la otra. Bajo esta perspectiva, el vocablo "adeudo" a que se refiere el Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que para la procedencia de la condena condicional, sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos establecidos en el Código Penal Federal será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe entenderse, para efectos jurídicos penales, como el importe demostrado en el proceso penal que el sentenciado, declarado culpable, en caso de allanarse a alguno de los sustitutivos o beneficio penal, deberá cubrir al fisco federal, independientemente del acreditado en el procedimiento administrativo que tiene repercusiones únicamente en ese ámbito; de ahí que el crédito fiscal que en éste se hubiere demostrado, incluyendo su actualización (con recargos), sólo incide directamente en dicha materia, no así en la penal. En ese sentido, el órgano jurisdiccional, para brindar mayor seguridad jurídica al enjuiciado, al momento de determinar cuál es el importe del adeudo al fisco federal, para efectos de la procedencia de los citados beneficios, debe tomar en cuenta únicamente el importe demostrado en el proceso penal. Sin que sea obstáculo lo dispuesto por el mencionado

---

<sup>10</sup> Tesis XVII.1o.PA. J/1 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro X, julio de 2012, t. 3, p. 1738.

Artículo respecto a que “será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, pues acorde con el sistema de legalidad y seguridad jurídica establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal expresión no puede interpretarse como una atribución caprichosa en manos de la dependencia aludida, sino de conformidad con nuestro orden jurídico la interpretación conforme a los postulados constitucionales no puede ser otra que una vez determinado el monto para efectos del procedimiento penal, su pago o la idoneidad de la garantía deberá valorarse fundada y motivadamente por la autoridad administrativa en cuanto a la satisfacción de dicho adeudo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo directo 316/2011. 14 de octubre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: José Martín Hernández Simental. Secretaria: Rosalba Salazar Luján.

Amparo directo 350/2011. 21 de octubre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: José Martín Hernández Simental. Secretaria: Rosalba Salazar Luján.

Amparo directo 415/2011. 15 de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Martínez Calderón. Secretario: Jorge Luis Olivares López.

Amparo directo 1/2012. 2 de febrero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Martínez Calderón. Secretario: Jorge Luis Olivares López.

Amparo directo 57/2012. 26 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Martínez Calderón. Secretario: Jorge Luis Olivares López.

*SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES. PARA SU PROCEDENCIA SÓLO DEBEN CUBRIRSE O GARANTIZARSE A FAVOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO LOS ADEUDOS QUE PROVENGAN DIRECTAMENTE DEL ILÍCITO POR EL QUE SE SIGUIÓ EL PROCESO PENAL Y NO LOS CRÉDITOS QUE DERIVEN DEL IMPAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS, AUN CUANDO GUARDEN UNA RELACIÓN INDIRECTA<sup>11</sup>.*

De la *contradicción* de tesis 40/99 que dio lugar a la jurisprudencia 1a./J. 13/2002, consultable en la página 195 del Tomo XV, abril de 2002, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: “*DELITOS FISCALES. PARA LA PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMU-*

<sup>11</sup> Tesis VII.2o.(IV Región) 1 P (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, septiembre de 2012, t. 3, p. 2084.

*TACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR AQUELLOS ILÍCITOS, SE REQUIERE LA MANIFESTACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE QUE EL INTERÉS FISCAL SE ENCUENTRA GARANTIZADO.*”; se advierten las proposiciones siguientes: 1) En la legislación tributaria federal, algunos ilícitos fiscales sólo se encuentran previstos como infracciones y, en ocasiones, dada su gravedad, también como delitos; de ahí que el legislador considere a una determinada conducta como infracción, a la vez que como delito, lo que origina la jurisdicción del Juez y la del órgano administrativo, con los respectivos procedimientos y sanciones, los cuales son independientes; 2) Ambos procedimientos persiguen fines distintos, pues mientras el penal tiende a la imposición de la pena de prisión (competencia de las autoridades judiciales), el administrativo atañe al cobro de contribuciones omitidas, lo que se traduce en que los dos se rijan bajo sus propias reglas; y, 3) El término “adeudo fiscal”, a que alude el Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación –el cual debe cubrirse o garantizarse para gozar de los beneficios que estatuye la norma penal federal–, comprende tanto las contribuciones que se hubieren dejado de pagar a la hacienda pública, como los aprovechamientos y accesorios que deriven de aquéllas, esto es, las sanciones económicas y los recargos. En ese contexto, para que proceda la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, sólo deben cubrirse o garantizarse a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los adeudos que provengan directamente del ilícito por el que se siguió el proceso penal y no los créditos que deriven de otros motivos en general, tales como: el impago de contribuciones y sus accesorios, pues aun cuando guarden relación indirecta con los primeros, para efectos del proceso penal únicamente son relevantes aquellas conductas que sustentan la sentencia de condena impuesta. Lo anterior porque del Artículo 92, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, se colige la independencia que revisten los procedimientos administrativos que la autoridad hacendaria entabla contra los contribuyentes por adeudos fiscales, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, aunado a que de las tres fracciones del citado Artículo, en relación con el resto del capítulo correspondiente a los delitos fiscales, se concluye que no todos los previstos en el código tributario traen aparejado un perjuicio económico al fisco.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA CUARTA REGIÓN.

Amparo directo 533/2011. 7 de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Fernando Hernández Bautista. Secretario: José Antonio Belda Rodríguez.

#### IV. DELITO EN MATERIA FISCAL

##### 1. *Concepto*

El delito es “el acto u omisión que sancionan las leyes penales”. Esto de conformidad con lo que ordena el Artículo 7o. del CPF. Si analizamos el Código Fiscal de la Federación (CFF), podemos ver que en ninguno de sus apartados se define qué es un delito en materia fiscal.

El Artículo 7o. invocado impone, de una manera tajante, que el delito es todo acto u omisión que sancionan las leyes penales. Por lo tanto, determinadas conductas dentro de la legislación penal no podrían ser consideradas como delitos.

Sin embargo, es el propio CPF, en su Artículo 6o. el que ofrece el sustento legal requerido: “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”.

Por lo tanto, constituye un delito en materia fiscal el acto u omisión que es determinado como tal y sancionado por las leyes fiscales. Y en especial, por el CFF, el cual es el ordenamiento que estipula la conducta que podría ser considerada como delito y sus correspondientes sanciones.

##### 2. *El bien jurídico tutelado*

Toda disposición penal es creada con la finalidad de proteger aquello que la sociedad ha considerado como de sumo valor. De allí que existen normas jurídico-penales, que tienden a proteger el aspecto patrimonial, otras la integridad física, la salud, la honra, etcétera, lo que se traduce en el bien jurídico tutelado.

En materia fiscal, el bien jurídico tutelado no es solamente el patrimonial, sino que es el interés público el que se protege. En efecto, por mandato constitucional es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos tanto de la

Federación como de los Estados y de los municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Es decir, la obligación que tienen los mexicanos de realizar dicha contribución a los gastos públicos, es de interés nacional; ya que con los ingresos que se lleguen a recaudar, el Estado los encauza para satisfacer las necesidades y prioridades de la nación, tales como creación de infraestructura energética, de vías y medios de comunicación, educación, salud, cultura, deporte, entre otros.

Por tal motivo, el hecho de no contribuir con los gastos públicos es considerado como una infracción –dicho en lato sensu– extremadamente grave; como dirían los romanos, una falta de *lesae maiestatis*; de tal manera que esta falla, en nuestro Derecho, es considerada como un delito.

### 3. La responsabilidad en los delitos fiscales

El CFF establece un catálogo de quiénes deberán ser considerados como responsables o corresponsables en los delitos fiscales, a saber:

- I. Concierten la realización del delito;
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley;
- III. Cometan conjuntamente el delito;
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo;
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo;
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión;
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

El anterior catálogo se puede encontrar en el Artículo 95 del citado Código. Como se podrá observar, y a reserva que realice el comentario respectivo en el apartado siguiente, la redacción de este precepto, es sumamente ambigua. Si analizamos detenidamente la composición de las anteriores fracciones, notaremos que en todas ellas bien podría encuadrarse los actos que realice un asesor contable, jurídico, financiero o cualquier otro que proporcione algún tipo de consejo profesional. Imaginemos que una persona, física o moral, contrata los servicios profesionales de un despacho jurídico o jurídico-contable con el fin de obtener asesoría profesional sobre la estructura de una estrategia fiscal. *Continuando con el ejemplo*, hipotéticamente el asesor fiscal, dentro del marco de la legalidad, asesora a su cliente una determinada forma de estrategia fiscal, y la autoridad consi-

dera que posiblemente los resultados de dicha asesoría pueden ser constitutivos de algún delito; la querrela o la denuncia bien puede enderezarse no sólo contra el propio contribuyente, sino también en contra de aquél o aquéllos que lo asesoraron, o sea, a criterio de la autoridad fiscal, de sus cómplices.

#### 4. *La tentativa*

En este caso, la o las personas involucradas en el delito, tienen el *animus* de llevarlo a cabo. Es más, han realizado todo lo conducente para lograr el objetivo; sin embargo, el resultado no se da, ya sea porque el proceso de sucesos que tienen el objetivo de producir el delito se interrumpe, o bien porque simplemente no se obtiene el resultado esperado, a pesar de la no interrupción de los actos previos.

En este caso, si dicha interrupción, o bien el resultado esperado, no se obtiene por causas ajenas a la voluntad de los actores, se dirá que hubo tentativa de delito y, por lo tanto, será punible.

El propio CFF establece que la tentativa se sancionará con prisión hasta de las dos terceras partes de la pena que llegara a corresponder al delito del que se trate, si éste se hubiese consumado.

De igual manera, ordena que en caso de que el autor del delito hubiese desistido de su ejecución, no se impondrá sanción alguna, salvo que los hechos llevados a cabo, por sí mismos, constituyan algún delito. *Ejemplo*, un empresario contrata a un asesor fiscal, con el fin de que le ayude a evadir el pago de impuestos. Se llevan a cabo las juntas o reuniones para discutir la mejor manera de realizar la evasión, se llenan las declaraciones, o quizá declaraciones complementarias, se realizan los contratos que soporten jurídicamente la operación, se elaboran y firman los cheques, pero finalmente la prudencia y la honestidad acaba por imponerse a ambos, *y deciden no llevar a cabo tal ilícito*. Ninguna de las acciones que llevaron a cabo, por sí mismas, constituyen algún delito, ya que las declaraciones nunca se presentaron, y los cheques nunca salieron de la oficina del contribuyente, así como tampoco se firmaron los contratos. Por lo tanto, con fundamento en el último párrafo del Artículo 98 del CFF, no hay delito que perseguir.

Por otra parte, el Código Penal Federal, en el Capítulo II, refiere a la tentativa en los siguientes términos:

Artículo 12. Existe tentativa punible, cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza realizando en parte o totalmente los actos ejecutivos que deberían producir el resultado, u omitiendo los que deberían evitarlo, si aquél no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.

Para imponer la pena de la tentativa el juez tomará en cuenta, además de lo previsto en el Artículo 52, el mayor o menor grado de aproximación al momento consumativo del delito.

Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a éste se refiere, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delitos.

##### 5. *El delito continuado*

El Artículo 99 del CFF establece que: “el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad”.

Esta figura del Derecho Penal, da pauta para distinguir entre tres clases de delito, en cuanto a la multiplicidad de acciones y de resultados:

- a) *Instantáneo*. En el momento que se efectúa una sola acción y el resultado se agota en ese mismo momento. *Ejemplo*, haber introducido ilegalmente al país una mercancía de procedencia extranjera;
- b) *Continuo*. En el momento en que se realiza una acción delictiva y el resultado se va consumando a lo largo del tiempo;
- c) *Continuado*. Recuperando el *ejemplo* de la introducción ilegal al país de mercancía, el sujeto que introdujo la mercancía, no sólo verificó esta acción, sino que, además, la almacenó en un local clandestino. Ese almacenaje es un delito continuo. Finalmente, el delito continuado se caracteriza porque se llevan a cabo diversas acciones ilícitas, todas ellas encaminadas a producir un solo resultado punible. Siguiendo con este *ejemplo*, el sujeto que, para realizar el contrabando, falsificó informes y documentos, soborna e introduce ilegalmente la mercancía, la almacena y la transporta, etcétera; realiza acciones que son diversas entre sí, y por lo tanto de diversa gravedad, pero todas van encaminadas a un solo resultado: evadir el pago de los impuestos correspondientes.

La *ratio legis*, el motivo de la conceptualización de este tipo de delito, fue precisamente para evitar la acumulación exagerada de las penas. En estos tipos de delitos, la pena podrá ser incrementada hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

#### 6. Los delitos fiscales en particular

El catálogo de los delitos de índole fiscal lo establece el Capítulo II del Título IV del CFF y, en especial, de los Artículos 102 al 115 BIS. Estos delitos son:

- a. Contrabando;
- b. Equiparables al contrabando;
- c. Omitir la declaración en aduana de cantidades superiores a treinta mil dólares;
- d. Contrabando calificado;
- e. Defraudación fiscal;
- f. Defraudación fiscal equiparada;
- g. Delitos respecto al Registro Federal de Contribuyentes;
- h. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o la contabilidad;
- i. Depositaria infiel;
- j. Destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, reproducción o impresión de comprobantes sin autorización;
- k. Actos de molestia o embargos sin autorización por escrito;
- l. Amenazas por servidores públicos de realizar denuncias o querellas;
- m. Revelación de información confidencial por parte de servidores públicos;
- n. Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados;
- o. Comercializar o transportar gasolina o diésel sin especificaciones.

Como podrá observarse, el catálogo de los delitos fiscales en particular es muy amplio, ya que comprende más de 30 diferentes delitos, por lo que nos abocaremos a analizar brevemente aquellos que considero que podrían ser los más comunes, tales como: *a. b. c. y d: Contrabando y delitos equiparables al contrabando, defraudación fiscal, omitir la declaración en aduana de cantidades superiores a treinta mil dólares.*

### A. *Contrabando y delitos equiparables*

El tipo penal de contrabando se encuentra establecido en el Artículo 102 del CFF.

Artículo 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- III. De importación o exportación prohibida.

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.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el Artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$195,210.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

No se formulará declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracción II del Artículo 92 de este Código, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del Artículo 103 de este Código, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas o del beneficio indebido 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 y de comercio exterior.

Artículo 103. Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

- I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera

- que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.
- II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.
  - III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignaciones en los manifiestos o guías de carga.
  - IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
  - V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
  - VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
  - VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.
  - VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.
  - IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.
  - X. Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.
  - XI. Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida treinta días después del plazo máximo establecido para ello.
  - XII. Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida, siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal.

- XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.
- XIV. Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.
- XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el Artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando este ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el registro federal de contribuyentes y en la Secretaría de Economía.
- XVI. Se reciba mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniéndolos la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere vencido su plazo de importación temporal.
- XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el Artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía fueron retornadas al extranjero, fueron trans-

feridas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

- XVIII. Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del Artículo 106 de la Ley Aduanera.
- XIX. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los Artículos 72, 73 y 78-A de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el Artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.
- XX. No se presumirá que existe delito de contrabando, si el valor de la mercancía declarada en el pedimento proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente; siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.
- XXI. Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este Artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

Artículo 104. El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

- I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$876,220.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$1,314,320.00.
- II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$876,220.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$1,314,320.00.

III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los Artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX y XX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Artículo 105. Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

- I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.
- II. (Se deroga).
- III. (Se deroga).
- IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.
- V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el Artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

- VI. Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente dichos vehículos al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos que se establezcan en los Decretos que autoricen las importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener alguna de las calidades migratorias señaladas en el inciso a) de la fracción IV del Artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados.
- VII. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente.
- VIII. Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado; o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación.
- IX. Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales.
- X. Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerará que se comete el delito establecido por esta fracción, cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

- XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.
- XII. Señale en el pedimento la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior, salvo los casos en que sea procedente su rectificación, o cuando estos datos o los señalados en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos no se pueda localizar al proveedor o al productor, el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador.

No será responsable el agente o apoderado aduanal, si la inexactitud o falsedad de los datos y documentos provienen o son suministrados por un contribuyente y siempre y cuando el agente o apoderado aduanal no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al realizar el reconocimiento previo de las mercancías.

- XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada. No será responsable el agente o apoderado aduanal si la inexactitud o falsedad de los datos y la información de los documentos provienen o son suministrados por un contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

- XIV. Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el Artículo 38 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura, o pretenda acreditar la legal estancia de mercancías de comercio exterior con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema o permita que se despache mercancía amparada con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema.

- XV. Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación.
- XVI. Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.
- XVII. Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

El primer numeral citado establece que no se formulará la declaratoria a la que se refiere en la fracción II del Artículo 92, si el monto de la omisión no rebasa la cantidad indicada o del 10% de los impuestos causados, el que resulte mayor.

Pero tal vez lo más importante radica en personas que se dedican a la comercialización de bienes procedentes del extranjero, o que importen insumos para su industria, ya que procederá la acción penal en los casos que, por una inexacta clasificación arancelaria, se dejara de pagar más del 55% en el pago de los impuestos, derivada por una diferencia en el criterio de interpretación de las tarifas correspondientes, siempre que la descripción, naturaleza y demás características de la mercancía hubiesen sido manifestadas a la autoridad: puede existir la presunción de este delito.

El Artículo 103 establece supuestos en los que se puede llegar a la presunción en la comisión del delito de trato, derivada de la operación diaria de algunas empresas (últimos cinco supuestos que marca dicho numeral).

Cabe hacer notar, cometerán delito de contrabando quienes introduzcan mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

En relación a este delito y sus modalidades, traemos a colación las siguientes tesis:

*CONTRABANDO PRESUNTO. EL ARTÍCULO 103 FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ ESE DELITO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN SU VERTIENTE DE ESTÁNDAR DE PRUEBA*<sup>12</sup>.

El referido precepto, al prever que se presume cometido el delito de contrabando cuando se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación aduanera que acredite que se sometieron a los trámites previstos en la ley de la materia para su introducción al territorio nacional, no vulnera el principio de presunción de inocencia, en su vertiente de estándar de prueba. 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. En ese sentido, aun cuando el Artículo 103, *fracción II, del Código Fiscal de la Federación* prevé la presunción de la comisión del delito de contrabando, lo cierto es que dicha presunción no es absoluta, ya que dentro de la dinámica del procedimiento penal el sujeto activo está en posibilidad de demostrar que la introducción del vehículo se hizo cumpliendo con todos los requisitos que exige la Ley Aduanera, mediante la exhibición de la documentación respectiva. Así, el delito de contrabando presunto tiene el rasgo distintivo de requerir para su configuración la actuación pasiva del sujeto imputado, esto es, la conducta reprochada sólo se subsumirá en la hipótesis normativa prevista en el Artículo 103 en estudio cuando el imputado no allegue al juez de la causa los elementos que corroboren la atipicidad de su conducta y el Ministerio Público, por su parte, acredite los elementos que demuestren la comisión del ilícito. Además, el precepto en cita no releva al

<sup>12</sup> Tesis 1a./J. 56/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIII, agosto de 2013, t. 1, p. 284.

juzgador 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.

Amparo directo en revisión 2756/2012. 17 de octubre de 2012. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Amparo directo en revisión 2760/2012. 24 de octubre de 2012. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Alfonso Francisco Trenado Ríos.

Amparo directo en revisión 3099/2012. 13 de febrero de 2013. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Francisco Octavio Escudero Contreras.

Amparo directo en revisión 125/2013. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: José Alberto Mosqueda Velázquez.

Amparo en revisión 148/2013. 8 de mayo de 2013. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 56/2013 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintidós de mayo de dos mil trece.

Contrabando equiparado, elementos probatorios

*CONTRABANDO EQUIPARADO. NO SE CONFIGURA LA HIPÓTESIS DE FACILITAR A UN TERCERO NO AUTORIZADO UN VEHÍCULO INTERNADO TEMPORALMENTE AL PAÍS, PREVISTA EN LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 105 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI EL ACTIVO LO PRESTÓ A AQUEL PARA SU USO MOMENTÁNEO O PARA UNA FINALIDAD DETERMINADA*<sup>13</sup>.

El delito de que se trata no se configura si el activo prestó a un tercero no autorizado el vehículo que internó temporalmente al país para su uso momentáneo o para una finalidad determinada, pues de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, “facilitar” significa “proporcionar o entregar”, que en su connotación jurídica implica

<sup>13</sup> Tesis VII.1o.PT.7 P (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXII, julio de 2013, t. 2, p. 1361.

entregar o proporcionar algo o una cosa; “uso”, representa “acción y efecto de usar” y “usar” quiere decir disfrutar uno de una cosa, ejecutar o practicar alguna cosa habitualmente o por costumbre; de lo que se deduce que cuando el legislador introdujo en el tipo penal la connotación facilitar para su uso, se refirió a que comete ese delito el importador de un vehículo internado temporalmente al país, que lo proporcione a un tercero para que lo disfrute habitualmente o para que disponga del bien en un tiempo más o menos prolongado, pues ahí es donde se desnaturaliza el fin por el que se permite a una persona introducir temporalmente al país un vehículo extranjero, y de ese modo es cuando el Estado puede perder el control de éste, es por ello que el Artículo 106, fracción II, inciso e), de la Ley Aduanera dispone que el vehículo importado temporalmente al país, deberá ser conducido en territorio nacional por el propietario (importador), su cónyuge, hijos, padres o hermanos o por cualquier persona, siempre que éste se encuentre a bordo, pues es en estos casos en que el legislador consideró que puede tener su control; luego, si el inculcado prestó el vehículo que importó temporalmente al país para que un tercero únicamente acudiera a su domicilio por su gafete o identificación para ingresar a su trabajo, no se violó el bien jurídico tutelado por el tipo penal de contrabando equiparado en la hipótesis de que se trata.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 57/2013. 25 de abril de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador Castillo Garrido. Secretario: Gustavo Vite Arellanos.

### B. *Defraudación fiscal*

El Artículo 108 del CFF establece que: “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 bien jurídico tutelado es el patrimonio que le corresponde al Fisco Federal, que en última instancia es de la nación, ya que dicho patrimonio será destinado a sufragar sus necesidades. Por esta razón, las normas de carácter fiscal son del orden público, por lo que la conducta del autor del delito debe ser totalmente dolosa.

Es de destacar que, si por parte del MPF, no se logra demostrar este elemento subjetivo de existencia, simplemente no habrá delito de defraudación fiscal, quizá otro, pero no éste. Recordemos que las normas penales son de aplicación estricta. Sin embargo, la carga de la prueba recae en el contribuyente, ya que debido a como se encuentra actualmente estructurada la legislación penal fiscal, se presume de antemano la culpabilidad del contribuyente y tendrá que demostrar su inocencia.

EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL EN LOS *DELITOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTOS, RESPECTIVAMENTE, EN LOS ARTÍCULOS 108 Y 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AL SER ILÍCITOS DIFERENTES, CON CARACTERÍSTICAS PROPIAS Y DIFERENCIADORAS, ES NECESARIO QUE EL TRIBUNAL DE APELACIÓN, PARA GARANTIZAR ESTE DERECHO, ATIENDA AL HECHO ESPECÍFICO IMPUTADO AL SENTENCIADO Y, EN FUNCIÓN DE SU MEDIO DE EJECUCIÓN, DETERMINE SI SE ACREDITA UNA U OTRA FIGURA DELICTIVA*<sup>14</sup>.

El ilícito de defraudación fiscal ésta tipificado por el Artículo *108 del Código Fiscal de la Federación*; de esa descripción normativa se advierte que los elementos necesarios para su configuración son: la existencia de un sujeto contribuyente; que a través del engaño omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido y, que se cause perjuicio al fisco federal. Es decir, uno de los requisitos consiste en que el sujeto activo utilice engaños o aprovechamiento de errores en la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, o en la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, y su sanción dependerá del monto del fraude o de la imposibilidad de su determinación. Por su parte, el delito de defraudación fiscal equiparada previsto en el Artículo *109* del propio código, contiene como elementos constitutivos los siguientes: que una persona física o moral presente una declaración para efectos fiscales y, que en dicha declaración fiscal, se consignent ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, o determinados conforme a las leyes. Lo anterior pone de relieve que la actualización de este último delito requiere la consignación en las declaraciones presentadas para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a

---

<sup>14</sup> Tesis I.1o.P63 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 46, septiembre de 2017, t. III, p. 1822.

los realmente obtenidos. Luego, de la comparativa de ambos tipos penales se obtiene que el núcleo del delito previsto en el Artículo 108 (defraudación fiscal) es que el activo, mediante engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u otro beneficio indebido, de índole fiscal sin tener derecho a él, mediante engaños o aprovechándose de un error; pero no es necesaria la presentación de declaraciones fiscales. Sin embargo, el ilícito establecido por el numeral 109 (defraudación fiscal equiparada) consiste, necesariamente, en presentar declaraciones para efectos fiscales en las que se consignen deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos conforme a la ley. Con base en esas premisas, aunque ambas figuras delictivas guardan identidad en cuanto al bien jurídico tutelado -el patrimonio del fisco federal- e, incluso, prevén los mismos parámetros de punibilidad, la particularidad distintiva estriba en el medio de ejecución de cada uno de éstos, pues para que se configure la primera, se requiere que sea el engaño o aprovechamiento de errores; pero si el detrimento al erario se produce por la consignación en las declaraciones fiscales de deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos, entonces estaremos en presencia de la segunda figura delictiva; de ahí que ambos ilícitos sean diferentes, con características propias y diferenciadoras. Bajo ese contexto, si el quejoso fue condenado por defraudación fiscal y la forma por medio de la cual se le reprocha haber causado un detrimento patrimonial al fisco federal consistió en la presentación de una declaración correspondiente a determinado ejercicio fiscal, en la que consignó en ceros todos los rubros; cuando a través de la visita domiciliaria la autoridad exactora pudo constar que la persona moral a quien representa sí obtuvo ingresos; ese elemento esencial, que constituye la línea que bifurca cuándo una conducta puede ser tipificada como defraudación fiscal o equiparada, hace necesario que el tribunal de apelación se pronuncie en torno a si tal particularidad incide o no en la clasificación jurídica de los hechos materia de la acusación ministerial y atento al hecho específico imputado al sentenciado, en función de su medio de ejecución, determine si se acredita una u otra figura delictiva, esto, en aras de garantizar el respeto irrestricto al derecho fundamental de exacta aplicación de la ley penal tutelado por el *párrafo tercero del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, pues el justiciable tiene derecho a ser juzgado con base en el tipo penal que exactamente se adecue a la conducta atribuida por el Ministerio Público.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 370/2016. 12 de junio de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Enrique Sánchez Frías. Secretaria: Daniela Edith Ávila Palomares.

*DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A -RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY<sup>15</sup>.*

El Artículo *17-A del Código Fiscal de la Federación* establece un procedimiento de actualización de las cantidades en moneda nacional referentes a las contribuciones, los aprovechamientos y las devoluciones a cargo del fisco federal, que realiza el Servicio de Administración Tributaria tomando en consideración la inflación entre otros factores; actualización que se publica en el Diario Oficial de la Federación a través del anexo de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente y que en forma periódica incide en el contenido de las *fracciones I a III del numeral 108* del citado código que permiten determinar el monto del perjuicio ocasionado al fisco y, con base en lo anterior, fijar la pena de prisión a imponer dentro de un mínimo y un máximo. Ahora bien, es cierto que en términos del Artículo *14 constitucional*, a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, de lo que se deduce que excepcionalmente sí puede tener ese efecto en su beneficio, sin embargo, respecto de las cantidades referidas, no es aplicable el principio de retroactividad antes mencionado a favor del sentenciado, porque la citada actualización deriva de una miscelánea fiscal que no es una norma legislativa o reglamentaria, sino que sus disposiciones son administrativas que una específica autoridad hacendaria puede emitir, esto es, en sentido formal no se trata de una ley aunado a que debe tenerse presente que el numeral *92, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación*, dispone que la fijación de la pena de prisión que corresponde a los delitos fiscales, de acuerdo con los

<sup>15</sup> Tesis 1a./J. 56/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 13, diciembre de 2014, t. I, p. 192.

límites del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, será conforme al establecido cuando se efectúe la conducta ilícita de que se trate; en ese tenor, para la referida actualización no opera el mencionado principio, porque el delito se consuma desde el momento en que se realiza la descripción típica, en consecuencia, para establecer el quantum de la pena para la obtención de los beneficios de la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro previsto en la ley, debe estarse a la norma vigente al momento de la consumación del hecho delictivo.

Contradicción de tesis 5/2013. Suscitada entre el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito. 22 de enero de 2014. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos por la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Mayoría de tres votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Olga Sánchez Cordero de García Villegas, en cuanto al fondo. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y Jorge Mario Pardo Rebolledo, quienes reservaron su derecho para formular voto de minoría. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Jesús Rojas Ibáñez.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis I.5o.P.11 P (10a.), de rubro: "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE SU MONTO SEÑALADO EN LAS FRACCIONES DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONFORME AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN SU DIVERSO PRECEPTO 17-A, CONSTITUYE UNA MODIFICACIÓN A AQUELLA DISPOSICIÓN, QUE ES APLICABLE RETROACTIVAMENTE A FAVOR DEL INculpADO PARA ADECUAR LA PENA, EN RESPETO Y PROTECCIÓN A SU DERECHO HUMANO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN SU BENEFICIO.," aprobada por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y pendiente de publicar, y la tesis XIV.PA.19 P, de rubro: "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UNA REFORMA A LA NORMA PENAL NI LA ENTRADA EN VIGOR DE UNA NUEVA LEY, POR LO QUE ES IMPROCEDENTE SU APLICACIÓN RETROACTIVA PARA OBTENER LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO.," aprobada por el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, enero de 2011, página 3176.

Tesis de jurisprudencia 56/2014 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha nueve de julio de dos mil catorce.

*DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE SU MONTO SEÑALADO EN LAS FRACCIONES DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONFORME AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN SU DIVERSO PRECEPTO 17-A, CONSTITUYE UNA MODIFICACIÓN A AQUELLA DISPOSICIÓN, QUE ES APLICABLE RETROACTIVAMENTE A FAVOR DEL INCULPADO PARA ADECUAR LA PENA, EN RESPETO Y PROTECCIÓN A SU DERECHO HUMANO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN SU BENEFICIO*<sup>16</sup>.

Los Artículos 14, párrafo primero, de la Constitución Federal, 9o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 56 del Código Penal Federal y 553 del Código Federal de Procedimientos Penales contienen, el primero, el principio de retroactividad de la ley en beneficio del gobernado y, los restantes, el diverso de aplicación de la ley más favorable al inculpado o sentenciado, aun en extinción de la pena, al prever en cuanto al tema de las sanciones que, si con posterioridad a la comisión del delito e inclusive durante la extinción de la pena la ley dispone la imposición de una más leve o entrare en vigor una nueva legislación o reforma, se estará a lo previsto en la más benigna al imputado, ya sea de oficio o a solicitud de éste. En este sentido, debe interpretarse que puede existir tal modificación de la ley que redunde en beneficio del enjuiciado, derivado de la actualización a que alude el Artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, respecto de las cantidades señaladas en las fracciones de su diverso numeral 108, que sirven de referente para determinar las penas a imponer al sujeto activo del delito de defraudación fiscal, dado que si bien ese reajuste de montos no lo realiza el legislador periódicamente, sino el jefe del Servicio de Administración Tributaria de acuerdo a la situación económica del país, ello no conduce a estimar que no exista un cambio en la ley fiscal, porque aun cuando las penas establecidas en el citado numeral 108 no han sido modificadas, si se actualizan los montos mínimo y máximo de las cantidades de lo defraudado, los cuales dicha autoridad administrativa informa en misceláneas fis-

<sup>16</sup> Tesis I.5o.P11 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, t. III, p. 1978.

cales (anexos) del ejercicio respectivo, que se publican en el Diario Oficial de la Federación; por lo que al integrarse o incorporarse las actualizaciones de esas cantidades al citado código, pasan a formar parte de dicho ordenamiento para su operatividad, sirviendo de parámetro para determinar las penas a imponer a los sujetos activos de delitos fiscales, lo cual implica, por extensión, que su aplicación retroactiva pueda incidir favorablemente en casos de adecuación de las penas; con lo cual se adopta la interpretación más favorable, en respeto y protección al derecho humano de retroactividad de la ley en beneficio del inculgado.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 68/2012. 25 de octubre de 2012. Mayoría de votos. Disidente: Enrique Escobar Ángeles. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretaria: Mayra León Colín.

PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA NORMA POSTERIOR MÁS FAVORABLE. PROCEDE APLICARLO EN BENEFICIO DEL GOBERNADO CUANDO LA NUEVA DISPOSICIÓN DEJA DE CONSIDERAR ANTIJURÍDICA LA CONDUCTA SANCIONADA CON MULTA FISCAL<sup>17</sup>.

Si se toma en cuenta que esta Segunda Sala en la jurisprudencia 2a./J. 8/98 de rubro: "*MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR.*", determinó que el principio de retroactividad de la norma más favorable, que tradicionalmente *se vinculaba exclusivamente con los delitos y las penas*, se ha extendido a las multas fiscales dada la similitud que guardan con las penas, por identidad de razón el citado principio resulta también aplicable cuando lo que se modifica no es la norma sancionadora, en sí misma, sino la que considera antijurídica la conducta del administrado, o la que fija el alcance de ésta, y como consecuencia de ello deja de ser punible la conducta en que incurrió el gobernado con anterioridad a su vigencia, en virtud de la repercusión que esa modificación tiene en la sanción respectiva. *Empero, el beneficio de la aplicación retroactiva de la norma posterior más favorable respecto a las multas fiscales, opera siempre que dicha norma se expida o cobre vigencia cuando aún no se emite la resolución correspondiente o se encuentra transcurriendo el plazo legal que tiene la autoridad para hacerlo.*

<sup>17</sup> Tesis 2a./J. 22/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, t. 2, p. 1321.

Contradicción de tesis 381/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo y Décimo Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 7 de noviembre de 2012. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Martha Elba de la Concepción Hurtado Ferrer.

Tesis de jurisprudencia 22/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de febrero de dos mil trece.

*DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE. LA CORRECCIÓN AUTORIZADA POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO NO EXIME DE RESPONSABILIDAD AL INFRACTOR*<sup>18</sup>.

Aun cuando el Artículo 58 del Código Fiscal de la Federación autoriza al contribuyente a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de una forma de corrección y no obstante que se hubieran pagado los impuestos omitidos, ello resulta independiente de la responsabilidad penal en que se incurra, puesto que la corrección entraña una garantía para regularizar la situación fiscal, con independencia de la situación penal que pudiera fincarse al haber sido descubierta ésta, según se desprende de los Artículos 70 y 94 del propio ordenamiento legal en cita.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO. Amparo directo 318/93. Luis Pérez Aguilar. 9 de junio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Ángel Mandujano Gordillo. Secretaria: Julieta María Elena Carrasco Segundo punto. Dicha solicitud la realizará el fisco federal, sólo en el caso –y si así lo considera pertinente– de que el procesado pague las contribuciones adeudadas, su actualización, las multas y los recargos generados.

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 o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita. Se sancionará con las penas siguientes:

- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00;
- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00;

<sup>18</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. XII, agosto de 1993, p. 404.

- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00. 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:

- Usar documentos falsos;
- 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;
- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan;
- 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;
- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas;
- Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan;
- Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones;
- Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

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 precepto 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.

*La defraudación fiscal equiparada* tiene sus bases jurídicas en el Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Mientras la *defraudación fiscal* se apega a lo que declara el Artículo 108. Se catalogan como dos delitos distintos, con características y elementos propios:

- Equiparado: Declaraciones para efectos fiscales, las cuales contienen deducciones falsas o ingresos menores a los percibidos;
- Genérico: cuando un contribuyente ha utilizado engaños, o aprovechando errores ha omitido realizar pagos parciales o totales de contribuciones.

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- III. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- IV. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

V. (Se deroga)

VI. (Se deroga)

VII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los Artículos 29 y 29-A de este Código. No se formulará querrela, si quien, encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido 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.

Artículo 113 Bis. Se impondrá sanción de tres a seis años de prisión, al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Para acreditar la responsabilidad de un contribuyente en uno de estos dos tipos de defraudación, deberá acreditarse la intervención y participación en una conducta como:

- La utilización de documentos falsos;
- La omisión de comprobantes fiscales por las actividades realizadas;
- La utilización de datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones;
- No llevar registros contables;
- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas;
- Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

La defraudación fiscal se presenta en una sociedad por los siguientes factores:

- La falta de cultura en la importancia social de cumplir con las obligaciones fiscales;
- El monto de la carga fiscal que sufre el contribuyente;
- La complejidad en la legislación fiscal;
- La necesidad de mantener precios de venta competitivos, esto se da cuando los competidores defraudan al fisco, lo que ocasiona que el contribuyente cumplido se vea en desventaja económica;

- La impunidad;
- La ineficiencia en los sistemas fiscalizadores;
- La corrupción de las autoridades fiscales en contubernio con los contribuyentes.

En conclusión, la defraudación fiscal es cuando el contribuyente omite de manera parcial o total el pago de una contribución u obtiene un beneficio, cuando no se tenía derecho a éste.

En el delito de “defraudación fiscal”, no se requiere que se hayan hecho declaraciones fiscales. Mientras en la “defraudación fiscal equiparada” es necesaria la declaración fiscal, cuando se realizan deducciones falsas o los ingresos declarados no corresponden a los ingresos reales. Es decir, se declara en ceros, o se contemplan menos ingresos a los que realmente debemos de pagar. Ambas acciones van en detrimento de la recaudación y al erario público.

Recordemos que la defraudación fiscal en México corresponde a 500,000 millones de pesos anualmente. Esta cifra equivale a un 10% del presupuesto anual, por lo que el gobierno se ha concentrado en terminar con estas malas prácticas, por ejemplo, con la determinación de la constitucionalidad del Artículo 109 de CFF que habla de la omisión de presentación, por más de 12 meses, de las declaraciones definitivas. así como las del ejercicio fiscal (declaración anual), dejando de pagar la contribución relativa, la SCJN anula cualquier amparo que se pudiera solicitar al respecto.

### *C. Delitos respecto al Registro Federal de Contribuyentes*

En materia fiscal, nuestro país prevé varios derechos y obligaciones que implican responsabilidades que van más allá de contribuir al gasto público. Una de estas obligaciones consiste en que las personas físicas o morales se identifiquen e informen a las autoridades las circunstancias bajo las cuales se desarrollan, laboral o comercialmente, a fin de generar una organización sólida y eficiente que permita el funcionamiento de un sistema tributario sustentable.

*El Registro Federal de Contribuyentes o RFC* es un instrumento utilizado por la autoridad fiscal con la finalidad de conocer y mantener un control de las actividades comerciales realizadas por los contribuyentes. Se asigna una clave única, que facilita identificar a las personas y sus actividades fiscales. Sin esta herramienta, las autoridades fiscales y, en general, el sistema financiero del país, trabajarían

bajo un panorama adverso e impredecible que dañaría el desarrollo económico nacional, pues el Estado sería incapaz de identificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas y ejercer sus facultades de control, revisión, recaudación y protección del fisco.

Por lo anterior, a la persona que omita solicitar su inscripción en el RFC por más de un año, a partir de la fecha en que debió hacerlo, se le impondrá una sanción de tres meses a tres años de prisión. A este respecto está lo preceptuado por el Artículo 110 del CFF y, adicionalmente, se incluyen otras conductas delictivas:

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

- I. Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro, aún en el caso en que éste no lo haga.
- II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
- III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.
- V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la *fracción II* del Artículo 42 de este Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones,

haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

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

- VI. A quien mediante cualquier medio físico, documental, electrónico, óptico, magnético o de cualquier otra clase de tecnología, suplante la identidad, representación o personalidad de un contribuyente.
- VII. A quien otorgue su consentimiento para llevar a cabo la suplantación de su identidad.
- VIII. Incite a una persona física a inscribirse en el Registro federal de Contribuyentes para utilizar sus datos de forma indebida.  
No se formulará querrela si, quien, encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

En efecto, dentro del precepto en cuestión están previstos delitos fiscales diversos, tales como el cambio de domicilio fiscal, pues si una persona se muda de éste, debe de dar aviso al Sistema de Administración Tributaria (SAT), toda vez que, si va a recibir una visita de carácter oficial o ya se le determinó un adeudo fiscal, la autoridad debe tener su domicilio actualizado, para entablar comunicación con el contribuyente, verificar su contabilidad o, incluso, cobrar las cantidades omitidas. No actualizarlo constituye un delito.

En este orden de ideas, la importancia de tener un sistema contable estriba en que funciona como una guía ante las autoridades fiscales para que pueda conocer todos los ingresos y egresos del contribuyente, así como declaraciones fiscales, estados de cuenta bancarios y otros detalles de la empresa. Es obligatorio para las empresas contar con libros contables. Es importante registrar todas las operaciones contables, fiscales o sociales, en sólo un sistema de contabilidad. Si se hace en dos o más, se comete un delito sancionado hasta con tres años de prisión.

*D. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o la contabilidad*

Si bien es cierto que el elemento subjetivo del delito es el dolo, y sin el cual no habría delito, también es cierto que cuando el CFF establece el catálogo de delitos calificados, basta que por el solo hecho de realizar alguna de las hipótesis allí establecidas se considera que el sujeto actuó con dolo; cuando “no lleva los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asienta datos falsos en dichos sistemas o registros”; sin embargo, los efectos del inciso d) del Artículo 108 de dicho Código también forman parte o alcanzan a los registros contables en los libros sociales, o como algunos les llaman, los libros corporativos de la sociedad, tales como el libro de actas de asamblea, el libro de registro de accionistas y el libro de variaciones de capital.

Los libros contables son aquellos archivos o documentos donde se plasma la información financiera de la empresa y las operaciones que se realizan durante un periodo determinado, que deben ser llevados correctamente de conformidad con el CFF y la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM). El fundamento de lo anterior lo encontramos en el Artículo 28 del CFF que establece: “Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes”

Es así que se entenderá que la contabilidad se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este Artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documen-

tación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales. Por tal motivo, en estos casos siempre se tendrá la sombra de la acción penal.

La elusión, como parte del género del delito de defraudación fiscal existe en una serie de supuestos que son de interesante estudio. *Ejemplo*, la fracción I del Artículo 109 establece que comete delito quien consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

Asimismo, también se presenta figura delictiva por Artículo 108 del CFF, cuando se llevan a cabo aquellos actos u consideradas como delitos, tales como: a) El contrabando; b) Presunción de contrabando; c) Delitos equiparables al contrabando; d) Contrabando calificado; e) Defraudación fiscal; f) Defraudación fiscal calificada; g) Delitos contra el Registro Federal de Contribuyentes; h) Delitos relacionados con la presentación de declaraciones.

El sujeto o los sujetos activos llevan a cabo una determinada actitud, cuyo único fin es el de romper con el orden jurídico establecido y obtener el consecuente beneficio patrimonial privado, en detrimento del patrimonio social, el cual, después de todo, es el bien jurídico tutelado por las normas de carácter fiscal, y en especial por el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación. A esta forma de evitar el pago de las contribuciones se le conoce como *evasión fiscal*, la cual es sancionada con la privación de la libertad, por ser considerada un delito.

En efecto, la evasión fiscal tiene la misma finalidad, la cual consiste en evitar el pago de los impuestos, o en su caso, pagar los menos posibles, por lo que el sujeto activo realiza toda una serie de artificios, a fin de que su conducta no coincida con la hipótesis normativa fiscal, esto es, el actor elabora ciertas maquinaciones a fin de no caer en la disposición de la ley que le ordena pagar ciertas contribuciones.

*Ejemplo*, con algunos contratos, actas de asamblea, etcétera, que realmente se llevan a cabo, pero cuya única finalidad no es obtener el resultado del plan de negocios, sino evitar que dicho plan cause el o los impuestos correspondientes, con el fin de aprovechar la mala redacción, oscuridades o espacios que tiene la ley, y así realizar operaciones que son legales (apegadas al texto de la ley), pero cuya finalidad es evitar el pago del impuesto, no porque la operación real no cause el

impuesto, que en doctrina, una figura que se le asemeja es el de *fraude a la ley*. Los romanos decían: “Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude de la ley”. Entonces, ¿la elusión conforma un delito? Cuando se llegue a demostrar fehaciente y contundentemente por parte del Ministerio Público Federal, deberá demostrar el *animus* del actor; y sólo en el caso de que lo logre, entonces se habrá configurado el delito, pero no de elusión, sino el de defraudación fiscal.

Una *planificación fiscal* busca la mejor manera de hacer negocios y pagar los impuestos que conforme a la ley sean los equitativos, mientras que, en la *elusión fiscal*, se busca la mejor manera de disfrazar los negocios para pagar los menos impuestos posibles; la primera puede ser considerada por la autoridad como *elusión* o como franca *defraudación*, con el consecuente ejercicio de la acción penal.

Dentro de los ejemplos más comunes de delitos fiscales contables destacan: cuando se registra una empresa ante el Sistema de Administración Tributaria se debe ser justo y legal con los datos que suministran, proporcionar datos erróneos da pie para la creación de empresas fantasmas, entendidas como las instituciones que solo existen en papel y son generalmente utilizadas para lavar dinero. Otra forma de incurrir en *delitos fiscales contables* es dar datos equivocados, con la intención de no registrar de forma justa el monto de los impuestos, como registrar ganancias menores a las reales para desviar fondos. Como vemos incurrir en *delitos fiscales contables* es un tema muy serio y se penaliza con cárcel en algunos casos severos y en otros solo se castiga con grandes multas.

Otra de las sanciones es congelar los bienes y beneficios de dichos empresarios y, para casos extremos, también es válida la disolución de la empresa. No debemos pecar por ignorancia, lo mejor que se puede hacer es estar bien informado de las normas del SAT, para no cometer errores por desconocimiento.

Es factible identificar cuatro delitos fiscales contables más frecuentes e incumplir con las obligaciones tributarias como ciudadanos:

a. Omisión de datos al presentar declaraciones

Este caso en particular puede ejemplificarse cuando un empresario maquilla los registros anuales de los activos (gastos y ganancias) de su empresa, con la finalidad de cancelar un monto menor en los impuestos; la penalización puede variar, todo depende de la cifra que maquilló en los libros de contabilidad.

Con fundamento en el Código Fiscal de la Federación, en su Título IV, donde se establece que, *las acciones u omisiones por parte de los contribuyentes son consideradas delitos fiscales*, en cuya comisión la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se considera como víctima e inicia un procedimiento penal en contra del empresario. Enseguida, el Estado condena al contribuyente, haciéndolo responsable de defraudación fiscal lo que se considera un delito. En torno a la presentación de datos, hay varios errores que no siempre son malintencionados, hay *algunos que pueden ser por descuido pero que sin embargo pueden valer una infracción*, por lo que habrá que tener en cuenta los siguientes aspectos para evitar sanciones:

- Anotar los datos personales de forma clara y legible, no usar abreviaturas ni omitir ningún nombre o apellido;
- Sus comprobantes de domicilio deben tener los mismos datos de habitación que el registro en el sistema;
- Anotar sólo datos oficiales, como número de identificación (real) y fecha de nacimiento registrada;
- Evitar el registro de una empresa más de una vez, los registros ante el SAT son únicos;
- Nadie puede firmar sus registros, a menos que tenga un representante legal;
- Pagar los impuestos en los límites de fecha establecidos, de incumplir debe cancelar las recargas correspondientes;
- Todos los gastos diarios en personal y mantenimiento de la empresa deben ser deducidos;
- Todos los gastos hospitalarios deben ser deducidos;
- Todos los gastos con nota de compra deben ser deducidos, como por ejemplo, gastos de arriendo;
- Cuando exista suspensión o activación de actividades comerciales deben ser registrada ante el SAT;
- Todas las ventas que se realicen deben presentar factura;
- Cuando existe cambio de domicilio laboral se debe dejar constancia ante el SAT y en toda la documentación de la empresa, como por ejemplo las facturas;

- Los libros contables y las facturas (originales) deben ser presentadas ante el SAT;
- Todas las empresas están obligadas a llevar sus registros en libros contables.

#### b. Sistemas contables no autorizados

Un sistema contable, no es más que una serie de herramientas que se utilizan para guardar, almacenar y sumar las cifras (activos) de las empresas, a través de ellas podemos tener al día los libros contables.

*Para facilitarles la vida a los empresarios el gobierno de México ha creado Mis Cuentas, un portal electrónico, donde puede ingresarse con registro y contraseña del Registro Federal de Contribuyente (RFC), el cual es un sistema contable que permite llevar al día cuestiones como nóminas, deducciones y ganancias.*

#### c. Destrucción de libros sin previa autorización

Como hemos mencionado, toda empresa tiene la responsabilidad de llevar sus registros en libros contables, los datos que se ingresan en ellos son todas las deducciones y los ingresos que genera la compañía; es importante resaltar que, los datos que se ingresen en ese libro deben estar respaldados por facturas y notas de compra que den vigencia de las cifras.

De igual forma, los datos que se anoten en este libro deben ser claros, limpios y legibles para evitar errores. Según las normas del SAT, *estos libros no pueden ser destruidos de inmediato, al contrario, se deben preservar por cinco años, no obstante, se sugiere guardarlos por diez años para algunos contribuyentes, después de su presentación con la finalidad de ser utilizados como respaldo si surgiera alguna eventualidad.*

#### d. Declarar pérdidas falsas

Todo negocio implica una serie de riesgos, los comerciantes en apuros o en peligro de quiebra deben dejar muy bien sentado el porqué de sus dificultades ante el SAT; todos los datos que se aporten deben ser respaldados por los libros contables y facturas (originales). *Si todo va mal y los costos no superaron los ingresos es hora de declarar una pérdida fiscal para poder dar pie al pago provisorio de impuestos (montos en cero).* La idea de la hacienda es que la empresa continúe activa, es decir, la libra de gastos de impuestos con la finalidad de aligerar su carga y pueda ponerse de nuevo en producción.

*Lo más sano para ser un empresario de éxito es saber respetar las leyes, si por alguna razón intentamos ser malos ciudadanos y no seguir el sistema, siempre, en algún lugar del camino, tendremos grandes tropiezos que no sólo podrán acabar con la vida de comerciante que llevemos, sino que también nos puede convertir en un delincuente, acreedor a unos años de cárcel.*

#### *E. Depositario infiel*

Es una figura en materia fiscal que surge cuando una persona es designada como depositario durante una diligencia de embargo y ésta incumple con sus obligaciones.

Si el fisco federal realiza la remoción del depositario ( nombra a uno nuevo y solicita la entrega de los bienes objeto de la depositaría), éste deberá ponerlos a su disposición, de lo contrario se configura el delito de depositaría infiel en términos del numeral 112 del CFF. Este ilícito se sanciona y se materializa si concurren estas hipótesis:

- El agente activo hubiese sido designado por la autoridad hacendaria como depositario de los bienes en los cuales recayó el depósito, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito se hubieren constituido;
- Los bienes no se pongan a disposición de la autoridad competente cuando así lo solicite, ante la remoción del cargo y dentro del plazo concedido para ello.

El bien jurídico tutelado por la norma es el control efectivo y disposición de los bienes afectos al procedimiento administrativo de ejecución (PAE) para hacer efectivas las contribuciones omitidas. Sin embargo, el depositario o interventor no encuadra en la conducta dicha si acredita que no ocultó o se negó a entregar los bienes objeto de la depositaría, al no haber estado en condiciones para hacerlo, ejemplo, por caso fortuito o fuerza mayor, o al existir una resolución judicial que dejó sin efectos el crédito fiscal.

*DELITOS FISCALES. EL ELEMENTO TÍPICO "OCULTAR" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 111, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE ACREDITA POR EL SOLO HECHO DE QUE EL ACTIVO OMITA DESAHOGAR ÍNTEGRAMENTE LOS REQUERIMIENTOS*

TOS DE LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE SUS REGISTROS CONTABLES, SINO QUE ES NECESARIO QUE DEL CÚMULO PROBATORIO SE ADVIERTA SU MANIFIESTA VOLUNTAD DE IMPEDIR LA CONSULTA<sup>19</sup>.

El mencionado Artículo establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar. Ahora bien, para acreditar el elemento típico "ocultar", no es suficiente atender al hecho aislado consistente en la omisión de desahogar íntegramente los requerimientos de la autoridad fiscal, sino que es necesario advertir, del cúmulo probatorio, que el activo tiene la clara y manifiesta voluntad de impedir la consulta o examen de los sistemas y registros contables solicitados. En efecto, el Código Fiscal de la Federación, en sus Artículos 85 y 86, prevé las infracciones y sanciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, entre las que se encuentran el hecho de no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general, los elementos requeridos para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros. De lo anterior se advierte una diferencia importante entre las conductas sancionadas administrativa y penalmente, pues en el primer caso, la ley castiga sólo la omisión de proporcionar la información a las autoridades fiscales y, en el segundo, la acción u omisión consistente en "ocultar" dicha documentación. Esto quiere decir que a nivel penal se busca sancionar una conducta más compleja, es decir, toda una estrategia para entorpecer o evitar las facultades de comprobación fiscal, lo cual tiene sentido si se atiende al principio de ultima ratio que opera en materia penal, conforme al cual sólo los ataques a los bienes jurídicos que la sociedad tiene en más alta estima merecen

---

<sup>19</sup> Tesis 1a./J. 26/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, t. 1, p. 729.

la sanción más grave que se conoce en el orden jurídico nacional; además, si la expresión “ocultar” se traduce en una acción u omisión tendente a esconder, tapar, no dar a conocer, disfrazar o encubrir a la vista de la autoridad hacendaria la documentación fiscal requerida, con el consecuente resultado de entorpecer o impedir las labores de comprobación, entonces es necesario que el juzgador valore el material probatorio existente que permita concluir que la falta de desahogo de uno solo o de varios requerimientos administrativos es parte de una estrategia tendente a realizar la conducta.

Contradicción de tesis 380/2012. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito. 30 de enero de 2013. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos por lo que se refiere a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Unanimidad de cinco votos en cuanto al fondo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

#### F. *Otros delitos fiscales*

Para la existencia del delito se tienen que presentar una serie de elementos entre los cuales se encuentran: la tipicidad, su antijuricidad y su culpabilidad; dicho delito puede presentar múltiples modos, lo que va a depender de su comportamiento comisivo u omisivo, si es en grado de tentativa o de consumación.

Los delitos fiscales implican determinadas conductas de los contribuyentes que tienden a eludir, de diversas formas, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es así que el conjunto de delitos fiscales se complementa con los siguientes tipos:

- Destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, reproducción o impresión de comprobantes sin autorización;
- Actos de molestia o embargos sin autorización por escrito;
- Amenazas de servidores públicos de realizar denuncias o querellas;
- Revelación de información confidencial por parte de servidores públicos;

- Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados;
- Comercializar o transportar gasolina o diésel sin especificaciones.

Los anteriores se consideran delitos en los que el o los autores reúnen una serie de elementos exigidos por el tipo. El sujeto activo es el que tiene relación con la realización de un tipo terminado.

## **V. ENCUBRIMIENTO DE DELITOS FISCALES: RESPONSABLES Y CONSECUENCIAS**

Frente a la severidad mostrada por la autoridad fiscal en los últimos años y derivado de las reformas al Código Penal Federal y al Código Fiscal de la Federación, la materia penal-fiscal ha tomado cada vez mayor importancia entre los profesionistas de los impuestos. Por tanto, resulta importante analizar los casos en que un sujeto pudiera verse involucrado en el encubrimiento de un delito fiscal.

### *1. ¿Quiénes son responsables de encubrimiento?*

El Artículo 96 del CFF indica que es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

- a) Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines;
- b) Ayude en cualquier forma al imputado para eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de ésta u oculte, altere, destruya, o haga desaparecer los indicios, evidencia, vestigios, objetos, instrumentos o productos del hecho delictivo o asegure para el imputado el objeto o provecho del mismo;
- c) Cuando derivado de la elaboración del dictamen de estados financieros, el contador público inscrito haya tenido conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito sin haberlo informado en términos del Artículo 52, fracción III, tercer párrafo del CFF.

Por lo que, el encubrimiento de delitos fiscales se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

## 2. *¿Basta la omisión de denuncia para ser responsable de encubrimiento?*

Las fracciones I y II del precepto citado permiten cierta limitante a ser considerado responsable de encubrimiento. En la fracción I media el ánimo de lucro para actualizar el delito. Por su parte, la fracción II enlista diversas acciones que deben activamente llevarse a cabo para configurar el encubrimiento. En ese sentido, podría traerse a análisis la tesis aislada de la Séptima Época, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

ENCUBRIMIENTO, LA OMISIÓN DE DENUNCIAR UN HECHO DELICTUOSO NO CONSTITUYE NECESARIAMENTE EL ILÍCITO DE<sup>20</sup>.

No está en lo justo el órgano jurisdiccional, si sostiene que el acusado cometió el delito de encubrimiento –puesto que “prestó auxilio o cooperación (al) autor del delito de homicidio, con conocimiento de esa circunstancia por acuerdo posterior a su ejecución y para lo cual facilitó la fuga e impidió que la autoridad averiguara, al no comunicarle los hechos para la investigación del delito”–, si ningún acto de colaboración realizó el inculpado para propiciar la fuga de referencia, y su conducta se limitó a acompañar al homicida al lugar de los hechos y al domicilio de su víctima. Y, por otra parte, si tampoco impidió la averiguación del ilícito mencionado, mediante la aportación de algún obstáculo. Y, aun cuando sea cierto que haya omitido hacer la denuncia correspondiente, también es verdad que esa abstención no está comprendida en el concepto “impedir” (el cual evoca una actividad de interferencia, que se traduce en un hacer positivo), que constituye el núcleo de la figura delictiva contemplada en el Artículo 345, fracción V, del Código Penal del Estado de Michoacán.

Amparo directo 6354/83. Víctor Manuel Estrada Limón. 5 de noviembre de 1984. Cinco votos. Ponente: Francisco Pavón Vasconcelos. Secretario: Tomás Hernández Franco.

Particularmente cuando indica que, la “abstención no está comprendida en el concepto ‘impedir’ (el cual evoca una actividad de interferencia, que se traduce en un hacer positivo)”. Sin embargo, es igualmente merecedor de análisis cuando

<sup>20</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Segunda Parte, p. 29.

la norma señala que se adquiere la responsabilidad cuando el sujeto “ayude en cualquier forma al imputado”. No cabe duda que, el omitir una denuncia es, *per se*, una forma de ayudar al imputado de delitos fiscales. En consecuencia, queda la interpretación abierta a definir si el acto de “ayudar” implica o no una mera omisión o si debe hacerse patente la manifiesta voluntad de impedir la acción de la autoridad.

El caso del dictaminador es particular ya que, en términos del citado Artículo, está obligado a informar irregularidades detectadas; es decir, debe reportar al SAT que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras, o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal.

## **VI. REFORMAS A DIVERSAS LEYES POR SU CORRELACIÓN CON EL TEMA DE LOS DELITOS FISCALES**

### *1. Reformas a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada*

El propósito para reformar la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada obedece a que la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, se considere no solo como defraudación fiscal, sino también como delincuencia organizada.

Este numeral ya contemplaba a los Artículos 108 (defraudación fiscal) y 109, fracciones I y IV (defraudación fiscal equiparada), ambos del Código Fiscal de la Federación, dentro de las previsiones de la Ley en comento:

Artículo 2o...

I. a VII...

VIII. Contrabando y su equiparable, previstos en los Artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación.

VIII Bis. Defraudación fiscal, previsto en el Artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en los Artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;

VIII Ter. Las conductas previstas en el Artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación; exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor

de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen tres veces lo establecido en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; IX. a X...

## 2. Reformas a la Ley de Seguridad Nacional

Los cambios en la Ley de Seguridad Nacional buscan fortalecer los mecanismos contra los defraudadores fiscales, en atención que dichos delincuentes deben ser considerados como amenazas a la seguridad nacional.

Es importante reiterar que, los actos ilícitos en contra del fisco federal, que ameritan prisión preventiva oficiosa son: el contrabando y su equiparable, cuando sean calificados; la defraudación fiscal y su equiparable, cuando sean calificados y el monto de los defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; así como la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsos o actos jurídicos simulados, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen la cantidad establecida en la fracción del Artículo citado.

Artículo 5o. Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:

I. a X...

XI. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia.

XII. Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos.

XIII. Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el Artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

## 3. Reformas al Código Nacional de Procedimientos Penales

Es importante destacar, no se debe perder de vista que los actos ilícitos en contra del fisco federal, que ameritan prisión preventiva oficiosa son: el contrabando y su equiparable cuando sean calificados; la defraudación fiscal y su equiparable, cuando sean calificados y el monto de los defraudado supere tres veces lo dis-

puesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; así como la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, en las condiciones enunciadas.

El Decreto publicado establece con claridad la necesidad de contar con una querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por el delito del referido Artículo 113 Bis del CFF. En esa tesitura, la Procuraduría Fiscal de la Federación y los abogados hacendarios podrán participar como asesores jurídicos a lo largo de todo el procedimiento penal.

La reforma establece criterios de oportunidad, de esta manera, existe la posibilidad que aquellos participantes que han sido utilizados para encubrir a los defraudadores, antes de verse acusados de pertenecer a la delincuencia organizada, prefieran delatar a los beneficiarios finales de la defraudación fiscal. Con la posibilidad de la aplicación del criterio de oportunidad, los beneficiarios finales (los defraudadores), podrán quedar expuestos a las declaraciones o testimonios de aquellos participantes que han sido utilizados para encubrirlos.

Artículo 167. Causas de procedencia. Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal de la manera siguiente:

...

- I. Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del Artículo 104, exclusivamente cuando sean calificados;
- II. Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando sean calificados; y,
- III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación. Exclusiva-

mente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación<sup>21</sup>.

#### Artículo 187. Control sobre los acuerdos reparatorios

Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes:

I. a III...

No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos tampoco procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las Entidades federativas. Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del Artículo 167 del presente Código<sup>22</sup>.

#### Artículo 192. Procedencia

La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes:

I a III...

La suspensión condicional será improcedente para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del Artículo 167 del Código<sup>23</sup>.

#### Artículo 256. Casos en que operan los criterios de oportunidad

I. a VII. ...

No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en

<sup>21</sup> [N. del E.] Párrafo con fracciones declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022.

<sup>22</sup> [N. del E.] Párrafo declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022 (En la porción normativa: "Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del Artículo 167 del presente Código").

<sup>23</sup> [N. del E.] Párrafo con fracciones declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022.

los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público. Para el caso de los delitos fiscales y financieros, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación únicamente podrá ser aplicado el supuesto de la fracción V, en el caso de que el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.

#### 4. Reformas al Código Penal Federal

Artículo 11 Bis. Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos:

A. De los previstos en el presente Código:

- I. Terrorismo, previsto en los Artículos 139 al 139 Ter y terrorismo internacional previsto en los Artículos 148 Bis al 148 Quáter;
- II. Uso ilícito de instalaciones destinadas al tránsito aéreo, previsto en el Artículo 172 Bis;
- III. Contra la salud, previsto en los Artículos 194 y 195, párrafo primero;
- IV. Corrupción de personas menores de 18 años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo, previsto en el Artículo 201;
- V. Tráfico de influencia previsto en el Artículo 221;
- VI. Cohecho, previsto en los Artículos 222, fracción II, y 222 bis;
- VII. Falsificación y alteración de moneda, previstos en los Artículos 234, 236 y 237;
- VIII. Contra el consumo y riqueza nacionales, prevista en el Artículo 254;
- IX. Tráfico de menores o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho, previsto en el Artículo 366 Ter;

- X. Comercialización habitual de objetos robados, previsto en el Artículo 368 Ter;
- XI. Robo de vehículos, previsto en el Artículo 376 Bis y posesión, comercio, tráfico de vehículos robados y demás comportamientos previstos en el Artículo 377;
- XII. Fraude, previsto en el Artículo 388;
- XIII. Encubrimiento, previsto en el Artículo 400;
- XIV. Operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el Artículo 400 Bis;
- XV. Contra el ambiente, previsto en los Artículos 414, 415, 416, 418, 419 y 420;
- XVI. En materia de derechos de autor, previsto en el Artículo 424 Bis;
- B. De los delitos establecidos en los siguientes ordenamientos:
  - I. Acopio y tráfico de armas, previstos en los Artículos 83 Bis y 84, de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos;
  - II. Tráfico de personas, previsto en el Artículo 159, de la Ley de Migración;
  - III. Tráfico de órganos, previsto en los Artículos 461, 462 y 462 Bis, de la Ley General de Salud;
  - IV. Trata de personas, previsto en los Artículos 10 al 38 de la Ley General para Prevenir, Sancionar y Erradicar los delitos en Materia de Trata de Personas y para la Protección y Asistencia a las Víctimas de estos Delitos;
  - V. Introducción clandestina de armas de fuego que no están reservadas al uso exclusivo del Ejército, Armada o Fuerza Aérea, previsto en el Artículo 84 Bis, de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos;
  - VI. De la Ley General para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Secuestro, Reglamentaria de la fracción XXI del Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los previstos en los Artículos 9o., 10, 11 y 15;
  - VII. Contrabando y su equiparable, previstos en los Artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;

- VIII Bis. Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el Artículo 113 Bis;
- IX. De la Ley de la Propiedad Industrial, los delitos previstos en el Artículo 223;
- X. De la Ley de Instituciones de Crédito, los previstos en los Artículos 111; 111 Bis; 112; 112 Bis; 112 Ter; 112 Quáter; 112 Quintus; 113 Bis y 113 Bis 3;
- XI. De la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, los previstos en los Artículos 432, 433 y 434;
- XII. De la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, los previstos en los Artículos 96; 97; 98; 99; 100 y 101;
- XIII. De la Ley del Mercado de Valores, los previstos en los Artículos 373; 374; 375; 376; 381; 382; 383 y 385;
- XIV. De la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, los previstos en los Artículos 103; 104 cuando el monto de la disposición de los fondos, valores o documentos que manejen de los trabajadores con motivo de su objeto, exceda de trescientos cincuenta mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal; 105; 106 y 107 Bis 1;
- XV. De la Ley de Fondos de Inversión, los previstos en los Artículos 88 y 90;
- XVI. De la Ley de Uniones de Crédito, los previstos en los Artículos 121; 122; 125; 126 y 128;
- XVII. De la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, los previstos en los Artículos 110; 111; 112; 114 y 116;
- XVIII. De la Ley de Ahorro y Crédito Popular, los previstos en los Artículos 136 Bis 7; 137; 138; 140 y 142;
- XIX. De la Ley de Concursos Mercantiles, los previstos en los Artículos 117 y 271; XX. Los previstos en el Artículo 49 de la Ley Federal para el Control de Sustancias Químicas Susceptibles de desvío para la fabricación de Armas Químicas;

- XXI. Los previstos en los Artículos 8o., 9o., 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Hidrocarburos;
- XXII. En los demás casos expresamente previstos en la legislación aplicable. Para los efectos del Artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales, se estará a los siguientes límites de punibilidad para las consecuencias jurídicas de las personas jurídicas:
- a) Suspensión de actividades, por un plazo de entre seis meses a seis años;
  - b) Clausura de locales y establecimientos, por un plazo de entre seis meses a seis años;
  - c) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión, por un plazo de entre seis meses a diez años;
  - d) Inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación o celebrar contratos regulados por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, así como por la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas, por un plazo de entre seis meses a seis años;
  - e) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores en un plazo de entre seis meses a seis años. La intervención judicial podrá afectar a la totalidad de la organización o limitarse a alguna de sus instalaciones, secciones o unidades de negocio.
- Se determinará exactamente el alcance de la intervención y quién se hará cargo de la misma, así como los plazos en que deberán realizarse los informes de seguimiento para el órgano judicial. La intervención judicial se podrá modificar o suspender en todo momento previo informe del interventor y del Ministerio Público.

El interventor tendrá derecho a acceder a todas las instalaciones y locales de la empresa o persona jurídica, así como a recibir cuanta información estime necesaria para el ejercicio de sus funciones.

La legislación aplicable determinará los aspectos relacionados con las funciones del interventor y su retribución respectiva. En todos los supuestos previstos en el Artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales, las sanciones podrán atenuarse hasta en una cuarta parte, si con anterioridad al hecho que se les imputa, las personas jurídicas contaban con un órgano de control permanente, encargado de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables para darle seguimiento a las políticas internas de prevención delictiva y que hayan realizado antes o después del hecho que se les imputa, la disminución del daño provocado por el hecho típico.

##### 5. Cuadro explicativo de la reforma aprobada

###### ❖ *Contribuyente común* – Conductas no delictivas

Normalmente cumple en tiempo y forma sus obligaciones fiscales.

- Planeación fiscal;
- Omisiones por error o negligencia;
- Consecuencias: no existe sanción penal.

###### ❖ *Contribuyente que comete un delito fiscal básico*

Incurre en alguno de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

- Utiliza engaños;
- Defrauda por cualquier monto;
- Consecuencias:  
Prisión desde 2 meses a 9 años;  
No aplica prisión preventiva oficiosa;  
Sustitutivos de prisión;  
Aplican salidas alternas.

###### ❖ *Contribuyente que comete un delito fiscal grave*

Incurre en alguno de los delitos calificados en el Código Fiscal de la Federación.

- Utiliza engaños;
- Además, utiliza mecanismos para ocultar o disfrazar su conducta delictiva;
- EDOS;
- Defrauda por más de 9 mdp;
- Consecuencias:  
Sanción de 3 meses a 13.5 años;  
Opera prisión preventiva oficiosa;  
No hay salidas alternas, pero procede perdón.

#### ❖ *Delincuencia organizada*

Conjunto de tres o más personas cuyo único objeto es el crimen.

- No son contribuyentes;
- Su actividad criminal es permanente o reiterada;
- EFOS;
- Defrauda por más de 9 mdp;
- Consecuencias:  
Prisión de 4 a 16 años;  
Opera prisión preventiva oficiosa.

### **VII. CONCURSO DE DELITOS FISCALES (ESPAÑA)**

Si el delito de blanqueo de capitales es un delito conexo con el delito previo o no, se debe resolver por las reglas establecidas en el Artículo 17 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en relación con el Artículo 300 del mismo, para que se enjuicie en un mismo procedimiento.

Sería improcedente:

- Enjuiciar y condenar por un delito de blanqueo de capitales, en un procedimiento independiente y anterior al correspondiente delito previo;
- Acto después, enjuiciar y condenar por delito previo, sin que de este delito previo se haya probado que el dinero blanqueado proviene, ni siquiera indirectamente, del citado delito previo;
- Romper las reglas del delito continuado y conexidad procesal, y por cada delito previo, adjudicar la autoría y hacer procedimientos por cada uno de ellos. Las penas que pueden resultar son espantosas, absolutamente desproporcionadas, y quebrantan

e infringen la Ley, pues dan de lado al Código de Enjuiciamiento Criminal y al Código Penal.

En cuanto a la no declaración a la Hacienda Pública del dinero blanqueado pues, no nos cabe duda de que podrá ser perseguido, eso sí, ese dinero ya no será susceptible de tener su «origen en un delito», puesto que, si se obliga a declararlo se está dando por hecho que ya ha perdido su condición de dinero sucio o «negro».

No cabe duda, que el dinero una vez que el Fisco exige el pago de tributos sobre ellos, tiene una apariencia legal.

Es por ello, por lo que decimos que no podrá existir concurso entre el delito de blanqueo de capitales y el delito fiscal, puesto que el blanqueo versa sobre dinero que tiene su origen en un delito y, el delito fiscal habla del dinero defraudado a la Hacienda Pública, que, evidentemente, no puede ser el dinero cobrado por un narcotraficante al vender cierta cantidad de droga.

Lo que sí está claro, es que blanqueado, esto es, introducido ya en el circuito de la normal circulación del dinero, pues evidentemente, sin atisbo de duda alguna, o se paga al fisco lo que se debe por el impuesto de la renta o por incremento patrimonial.

No hay posibilidad de concurso, aunque puede haber conexidad procesal, ni tampoco sería un delito continuado por su heterogeneidad debido al bien jurídico protegido distinto.

El dinero blanqueado que, necesariamente, hay que declarar a la Hacienda Pública y que, sufrirá la presión fiscal correspondiente, pero si se elude o se evade esa presión fiscal, se puede cometer infracción tributaria o delito contra la Hacienda Pública.

#### *El blanqueo de capitales como delito fiscal*

El llamado blanqueo de capitales consiste en traer al tráfico lícito de bienes, cosas o bienes de procedencia ilícita (delictiva), y que sin transformación permanecerán ocultos para el tráfico jurídico.

Por tanto, la conducta consiste en dar apariencia de lícito a bienes de procedencia penalmente ilícita.

La jerga empleada en la redacción de este tipo, aunque ha despertado las críticas de parte de la doctrina, entendiendo que, «blanqueo» no es un término jurídico y que carece del preceptivo rigor técnico, exigible al legislador.

El dinero antes de blanquearse no es dinero ilegítimo, es legítimo pero proveniente de delito.

El dinero, salvo supuestos de falsificación de moneda o de billetes de banco, si es emitido por los bancos centrales emisores, será legal y, por tanto, como se dice «de curso legal» y, por tanto, perfectamente legítimo.

Se ilegaliza si es un dinero que se deriva directa o indirectamente del delito previo de que se trate y, posteriormente, con la operación de blanqueo o lavado o como se quiera llamar, se pretende legalizarlo.

En realidad, no debe olvidarse que el delito se comete cuando se blanquea, esto es, curiosamente, cuando se legaliza.

El dinero blanqueado es legal, pero tiene un origen que radica en su procedencia, directa o indirecta, de un delito. De ahí, por tanto, que la operación no sea legitimadora, sino simplemente legalizadora. Y de ahí también que sea necesario el delito previo en toda su vertiente fáctica y antijurídica.

#### *Fases del blanqueo de capitales*

El blanqueo de capitales se realiza a través de distintas etapas, ya comentadas por la jurisprudencia y la doctrina, que generalmente tienden a ser realizadas por distintos sujetos con el fin de no levantar sospechas.

La clasificación de estas etapas la llevó a cabo el GAFI y es la que, a continuación, se detalla:

La primera de estas etapas sería la fase de *sustitución*, en la cual, el producto del delito es cambiado por otro que hace más fácil su manejo, las grandes sumas de dinero en metálico son cambiados por otros mecanismos financieros que hagan más fácil su ocultación y no levanten sospechas.

En segundo lugar, situaremos la fase de *ocultación*, en la cual, se trata de dar una apariencia de licitud a esos bienes previamente sustituidos, y se realiza a través de operaciones contables y financieras. Es en esta fase en la que se intenta borrar el rastro del dinero, por ello se crean sociedades, se interponen testaferros y se realizan todo tipo de actividades que puedan dificultar la posibilidad de una investigación. La última etapa, fase de *integración*, sería aquella en la que, con el dinero ya lícito, funcionando en el tráfico de bienes de forma completamente normal, los bienes se invierten y se mezclan con otros para así hacer imposible su identificación como provenientes de un delito. Es evidente que, tratar de realizar conjeturas sobre qué fase sería punible y cuál no, sería muy complicado a efectos prácticos. Bien, llevando a cabo esta conducta tipificada en el Código Penal, la verdad es que no se daña ningún bien jurídico, más bien se crea riqueza donde no la había, es por ello que más adelante trataremos cuándo el «dinero negro» o «sucio» se convierte en «no negro», y de la riqueza generada por un delito se aprovecha la sociedad en su conjunto, una vez integrados en el tráfico lícito de bienes.

#### *El dolo en el delito de blanqueo de capitales*

La conducta blanqueadora debe ser necesariamente dolosa, en tanto en cuanto, el autor del delito debe conocer que los bienes proceden de un delito previo.

El conocimiento del delito previo, dada su condición esencial en el tipo de injusto del delito de blanqueo de capitales y debido a su capital importancia, le daremos un tratamiento aparte debido a su importancia.

Conviene, también, tener en cuenta que, la mayor parte de las sentencias recaídas sobre el delito de blanqueo de capitales, el dolo ha sido muy difícilmente probado, pues ocurre como en la mayoría de los delitos socioeconómicos, en los que demostrar con hechos ciertos y seguros las conductas es complicado, puesto que las operaciones financieras y bancarias que se llevan a cabo por los blanqueadores son difícilmente explicables por personas legas en la materia, como son la mayoría de los letrados, fiscales, jueces y magistrados españoles,

y que aun siendo auxiliados por peritos, hay ocasiones en las que es, verdaderamente, complicado explicar, comprender y seguir estas conductas.

Por supuesto, también entra dentro del tipo de blanqueo de capitales la comisión por omisión dolosa, que se daría en los casos de los sujetos obligados por la legislación administrativa, omiten la información al SEPBLAC (el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, que es la Unidad de Inteligencia Financiera de España, único en todo el territorio nacional, y autoridad supervisora en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo), o no realizan dolosamente cualquiera de las medidas a las que están obligados, que trataremos al dedicarnos a la comisión por omisión.

#### *La pena en el delito de blanqueo de capitales*

Las penas son otra de las cuestiones que, ciertamente, no respetan las más mínimas nociones del principio de proporcionalidad, como es, dejar al arbitrio judicial una pena de *seis meses a seis años*, según señala el Artículo 301, en su apartado 1, y en caso de que proviniesen del tráfico de drogas se impondrá en su mitad superior.

Ciertamente nos parece que el amplio margen que se deja a la praxis jurisdiccional no tiene réplica en todo el articulado del Código, y por supuesto, se producirán situaciones en las que el blanqueador del dinero será susceptible de ser castigado con una pena mayor, que el autor del delito previo. También en base a ello, suponemos que la jurisprudencia castiga al autor del delito previo como autor del delito de blanqueo, cosa en absoluto aconsejable en un Estado de Derecho. Con las mismas penas se sancionarán las conductas contenidas en el apartado 2 del Artículo 301 (Código Penal Español), y en el apartado tres, que tipifica la imprudencia grave la pena de prisión, será de seis meses a dos años.

El Artículo 302 (Código Penal Español), vuelve a elevar las penas, que serán las del Artículo anterior en su mitad superior, si pertenecen a una organización dedicada al blanqueo de capitales y, la pena superior

en grado para jefes, administradores o encargados de las referidas organizaciones<sup>24</sup>.

### VIII. REFORMA AL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Por su relevancia, se realiza una referencia a este tema, pues no deja de ser importante por tener conexidad a lo tratado, ya que se refiere a la *“ficción legal para evitar elusión o evasión en materia tributaria”*.

Esta modificación legislativa deja intocado ese sistema de interpretación de la norma, pero se *introduce sobre la configuración, a fin de interpretar o valorar hechos fácticos, bajo el principio de la preeminencia del fondo sobre la forma, para determinar una consecuencia jurídica.*

Previamente, es importante atender lo señalado por las siguientes tesis: FICCIÓN LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

*Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente...* las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención<sup>25</sup>.

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Fuente de información: Código Penal Español.

<sup>25</sup> Tesis I.4o.A.170 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, agosto de 2019, t. IV, p. 2832.

<sup>26</sup> Tesis I.4o.A.799 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159.

*Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.*

*Cabe precisar que el fondo de la cuestión planteada en este tema, por lo que hace a un examen pericial, no se refiere a un aspecto técnico de contabilidad controvertido, que amerite un análisis de registro o asiento contable de una operación y/o actividad de una entidad con aspectos financieros en términos monetarios, sino el planteamiento de esta pericial está enfocada en controvertir un aspecto de legalidad sobre la demostración de la materialidad de las operaciones realizadas para acreditar que le corresponda en materia fiscal lo impugnado de conformidad con la legislación fiscal aplicable.*

*Esto es, porque la contabilidad es una técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre las situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad, lo cual se logra a través de un proceso de captación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique, registre y resuma con claridad.*

*En efecto, para llevar a cabo la producción de información financiera sobre la situación económica de una entidad debe ser identificada y cuantificable, que permita su análisis individualizado y así, a través de la contabilidad, captar las ope-*

*raciones efectuadas por la entidad de manera histórica y cronológica que por su naturaleza no anticipa eventos, tal como lo establece el Artículo 33 del Código de Comercio, en el sentido de que los comerciantes están obligados a llevar un sistema de contabilidad adecuado que en todo caso deberá satisfacer los requisitos mínimos previsto por la ley:*

- i. Permitir identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas;
- ii. Permitir seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;
- iii. Permitir la preparación de los estados que incluyan en la información financiera del negocio;
- iv. Permitir conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;
- v. Incluir los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

Así las cosas, ahora será necesario conocer en qué consiste la *justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo*, esto es, en atención al objeto social y su relación con la actividad preponderante manifestada en el rfc. Para su mejor comprensión nos apoyaremos en la Exposición de Motivos de la Reforma Fiscal 2014 (69-B). Esto es, en suma, derivado de la información procesada por el SAT se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, “que tienen por objeto social ofrecer al cliente un *comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrutarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste*”, con la finalidad de soslayar la aplicación e identificación en el RFC<sup>27</sup>:

Introducción. No es la primera vez que las autoridades fiscales intentan algo similar. Nos explican que la introducción de reglas generales

<sup>27</sup> Exposición de motivos reforma fiscal 2014 (Artículo 69-B del CFF).

antiabuso es una práctica común a nivel internacional y acompañan algunos ejemplos de los que ya la han adoptado. Comentan que, entre los países y jurisdicciones con una regla de este tipo, se encuentran: Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hong Kong, India, Irlanda, Israel, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suecia y Sudáfrica.

La reforma pretende atacar los esquemas de evasión y elusión fiscal. Se entiende por evasión fiscal: “El uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago del impuesto u obtener un beneficio indebido de ello”; y por elusión fiscal: “Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Es intentar no aplicar una norma amparándose en otra”. Dentro de los argumentos que soportan la Iniciativa de Reformas, las autoridades mencionan: En la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros, que realizan la misma operación económica. Además del conflicto de inequidad que genera, estas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales.

Los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido que la elusión tributaria es un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos. Derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos:

- Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y
- Que esto genere un beneficio fiscal<sup>28</sup>.

En cuanto a los *criterios expresados* en los tribunales, la iniciativa incluye distintas sentencias que se han dado últimamente y que dan soporte jurídico a la reforma, de las cuales destacamos las siguientes:

---

<sup>28</sup> Las reglas en estos países no son iguales, pero en esencia están diseñadas para combatir estos esquemas.

**NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.** La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa... Las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar... éstas permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad. Tesis I.4o.A.170 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, agosto de 2019, t. IV, p. 2832.

**FICCION LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.** Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente... las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención. Tesis I.4o.A.168 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, agosto de 2019.

**RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN,**

CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. Legalmente no existe una definición de la expresión “razón de negocios”; sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una operación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores... por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación. Tesis VIII-P-1aS-217, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Número 16, noviembre de 2017.

No obstante, en la reforma aprobada por el Congreso, y que incluye el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, *no existe* una definición del concepto *razón de negocios*; sin embargo, cuando nos referimos a ese enunciado solemos hacerlo en los siguientes términos:

- Es el propósito para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad;
- Al igual que sucede con las sugerencias en la aplicación de la Prueba de Propósito Principal (PPT), al ser las asambleas la forma en que los socios o accionistas manifiestan su voluntad sobre la marcha de los negocios, en ellas justifican la razón de negocios, se recomienda que en ellas se consignen la celebración de contratos, inversiones, préstamos y beneficios<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> En la legislación fiscal se hace mención del término, *razón de negocios*, en dos Artículos también: el 18-A del CFF y el 177 de la LISR.

Ahora bien, no deja de ser importante, por tener conexidad con las cláusulas antiabuso, las siguientes figuras: elusión simulación y planificación.

En el concepto *elusión*, las condiciones abusivas vienen determinadas por la existencia de *una anomalía negocial* definida en función del *Derecho Privado*; mientras que, en la *planificación fiscal lícita*, su esencia es evitar el hecho imposible para realizar otro por motivos fiscales, elegir un negocio en lugar de otro y hacerlo por tales motivos.

Por otra parte, la *simulación* es el abuso del derecho, de las formas, fraude de ley, desprendiéndose de ella:

*La simulación relativa*, que es un instrumento ilusorio con falsedad en la causa, que puede ser atacado por las vías ordinarias de calificación o a través de una cláusula específica:

#### FRAUDE POR SIMULACIÓN, DELITO DE<sup>30</sup>.

En la ley sustantiva penal del Distrito Federal, la simulación es punible sólo cuando toma la forma de un contrato o escrito judicial, por medio de los cuales se ocasione perjuicio a tercero, o se obtenga un lucro; la simulación con dichas características, integra un tipo legal de fraude especificado en la fracción X del Artículo 386 de la propia ley. Para la definición de acto simulado, cuya connotación no se fija en la ley penal, es preciso recurrir al Código Civil, que, en su Artículo 2810, dice: “es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente, lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”. El propio código, para los efectos civiles, establece una diferencia entre *simulación absoluta y relativa*; *la primera, cuando el acto simulado no tiene nada de real, y la segunda, cuando a determinado acto jurídico se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter*. Lo que realmente distingue a los negocios simulados, en su aspecto delictuoso, es el divorcio absoluto entre la voluntad y la manifestación; entre lo querido y lo declarado: las partes no quieren el negocio; quieren solamente hacerlo aparecer y por eso emiten una declaración disconforme con su voluntad, que predetermina la nulidad del acto jurídico, y, al mismo tiempo, sirve para provocar una ilusión

<sup>30</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LVIII, p. 338.

falaz de su existencia. *Los que simulan, pretenden que, a los ojos de los terceros, aparezca formada una relación que en realidad no debe existir, pero de la cual se quiere mostrar una exterioridad engañadora, mediante una declaración que carece de contenido volitivo. La simulación requiere una intención dolosa específica, que se traduce en un propósito oculto de hacer aparecer un negocio que realmente se repudia y que no se desea, creando una situación jurídica ilusoria.* Ahora bien, si se imputa a los acusados, que uno de ellos demandó al otro sobre constitución de un servidumbre en una finca, y el demandado, ostentándose con el carácter de representante de una compañía que ya no existía, contesta la demanda confesándola y por ello se dictó sentencia condenatoria, y los acusados sabían ya que la finca no pertenecía a la citada sociedad, por haber sido adjudicada en remate a un tercero, no existe el delito de fraude a que se refiere la fracción X del Artículo 386 del Código Penal, porque la ficción del negocio, en caso de existir, contribuye no a aparentar un acto que no se desea, sino precisamente a lo contrario, es decir, a que cobre realidad y produzca efectos contra terceros, salvo que los medios fueren francamente inadecuados y quizá delictuosos, por envolver una falsedad, en cuanto uno de los enjuiciados se ostentó con el carácter de representante, que había dejado de tener, al liquidarse la sociedad en que fungía como gerente. *La primera acción, puede constituir un delito de falsedad en declaraciones judiciales y la segunda no es sino una fase de la primera. Se trata, pues, de un convenio realmente celebrado entre dos contratantes que no sólo no lo repudiaban, sino que lo deseaban con ahínco; y la sentencia que impone pena en tales condiciones, por el delito de fraude, es violatoria de garantías.*

Amparo penal directo 4457/37. Téllez Girón Gaspar y coagraviada. 8 de octubre de 1938. Mayoría de tres votos. Ausente: José María Ortiz Tirado. Disidente: Rodolfo Asiáin. La publicación no menciona el nombre del ponente.

La *simulación absoluta*, que se erige en el instrumento de evasión, de acuerdo con lo que se sigue a continuación, relevante al tema expuesto:

Se considera simulación tributaria cuando sea declarada y calificada por la Administración Tributaria, girando el oportuno acto liquidatorio por el hecho imponible efectivamente realizado por las partes. Se da la simulación tributaria relativa cuando el negocio creado no es el que realmente querían las partes. Buscaban otro negocio jurídico distinto (el simulado). La simulación se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder a otra finalidad. La simulación relativa es una ocultación que se produce generando una apariencia de negocio ficticio, no querido por las partes, que sirve de pantalla encubridora.

El estudio realizado a estas diversas figuras nos centra en el entendimiento del Artículo 69-B del CFF, sexto párrafo.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, y no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, *determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos* previstos en este Código.

Así, uno de los grandes cambios para el año 2020 fue la inclusión del numeral 5o.-A al CFF, el cual prevé una norma antiabuso que tiene por objeto otorgarle facultades a la autoridad para que pueda determinar los efectos fiscales correspondientes a actos jurídicos que carezcan de una *razón de negocios* y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto.

Este tipo de cláusulas tiene por objeto evitar la elusión fiscal, misma que no es contraria a derecho; incluso una de sus principales características es que se aplican las normas contenidas en el Derecho Positivo, pero con la particular distinción de disfrazar la realidad mediante una norma de cobertura, lo que finalmente disminuye la recaudación fiscal.

Ahora bien, la elusión fiscal se materializa con la implementación de la planeación fiscal, la cual debe analizarse a la luz de la economía de opción, por ello la necesidad de la incorporación de una cláusula antiabuso.

La aplicación de este tipo de cláusulas no es novedosa en el Derecho Fiscal, ya que, en el intento de evitar la elusión fiscal, varias legislaciones han incluido disposiciones al respecto. Así se han identificado dos tipos de normas antiabuso:

- Cláusula general, conocida como *Shotgun Method o General Anti-Avoidance Rule* (también denominada GAAR por sus siglas en inglés). Mediante este tipo de normas se pretende atacar de manera genérica a la elusión fiscal y han sido ampliamente discutidas en foros sobre la mejor forma de incorporarlas en la legislación doméstica de cada país. Ésta es la incluida en el numeral 5o.-A del CFF;
- Cláusulas especiales, *Approach o Specific Anti-Avoidance Rules* (también denominadas SAAR por sus siglas en inglés). Estas normas atacan un problema específico previamente identificado por las autoridades fiscales. En la legislación mexicana ya existen este tipo de normas, por ejemplo: la capitalización delgada.

La declaratoria de simulación de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales, es contraria a lo que establece el Código Civil Federal, aplicable supletoriamente, en lo que se destaca seguidamente:

Artículo 2180. Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

Artículo 2181. La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Artículo 2182. La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.

Artículo 2183. *Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.*

A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo dispuesto por la exposición de motivos del Código Civil para el Distrito Federal, en lo conducente:

#### Capítulo II. De la simulación de los actos jurídicos

...

A efecto de que la buena fe prepondere en las relaciones entre particulares, de que la ley sea fielmente cumplida y no burlada, con *grave*

*perjuicio del fisco*, de la sociedad o de los derechos de tercero, se reglamentó ampliamente la simulación de los contratos, distinguiendo el caso en que no existe ningún acto real, del caso en el que sólo se trata de desvirtuar la verdadera naturaleza del acto jurídico que se mantiene oculto.

...

Lo que la legislación fiscal ha incorporado en su ámbito de aplicación, en el tema a estudio:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES<sup>31</sup>.

Conforme al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos

---

<sup>31</sup> Tesis VI.3o.A.358 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, septiembre de 2012, t. 3, p. 1745.

y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones.

De la misma manera el Código Civil Federal esclarece que debe entender por *inexistencia*:

Artículo 2224. El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; *su inexistencia puede invocarse por todo interesado...* ”

En efecto, la figura de trato, por definición, es lo no existente: falso, fantástico, ilusorio, imaginario, insubsistente, irreal, simulado, la nada.

La doctrina señala que el juez, ante un “acto inexistente”, no tiene nada que hacer, pues si interviene para declarar la inexistencia, estará declarando la nada; pero si alguna controversia se suscita respecto a si un acto es o no existente, *como a nadie le es dado hacerse justicia por sí mismo, el juez habrá de intervenir, pero no para declarar la inexistencia, sino sólo para constatarla.*

Es por lo que, en el delito específico de compraventa de comprobantes, Artículo 113, fracción II del CFF, en relación con el numeral 69-B del mismo ordenamiento, en su último párrafo, se refiere al Artículo 109, fracción IV:

Artículo 69-B.

...

Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán *como actos o contratos simulados* para efecto de los delitos previstos en este Código.

Por otra parte, la jurisprudencia 88/2014, “SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”, si bien se refiere a los Artículos 108 y 109 del CFF, nada dice del diverso Artículo 113, fracción III. Por tanto, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los preceptos inicialmente citados.

Máxime que, el Artículo 113, fracción III, se subsume al 108 como lo precisa la siguiente tesis:

DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO<sup>32</sup>.

De la lectura de los Artículos 108 y 109 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando manobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado Artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso.

De lo anterior se colige que el Artículo 109 del CFF castiga el consignar en las declaraciones, deducciones falsas, mientras que el ordinal 113, fracción III, también lo hace, sin embargo, castiga las operaciones falsas sin dar efectos en la declaración.

De la misma manera *el Artículo 113, fracción III* es un delito de conducta, siendo que el consignado en el 109, fracción IV es un delito de resultado, no requiere reparación del daño.

Sin embargo, es importante tomar en cuenta que la exposición de motivos del Artículo 113, fracción III, del Código Fiscal de la Federación para 2014, en lo referente al fenómeno delictivo de la simulación de actos jurídicos en agravio del

<sup>32</sup> Tesis VII.P.104 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, mayo de 1999, p. 1003.

fisco, la iniciativa propuso su modificación, con el objeto de sancionar penalmente precisamente a quienes expidan, adquieran o enajenen comprobantes fiscales de actos jurídicos simulados, toda vez que la criminalidad en materia fiscal ha venido sofisticando los medios y métodos para cometer delitos en perjuicio del fisco federal, lo que genera daños sustanciales al sistema tributario.

Por otra parte, además, es de considerar qué es la simulación para la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 176. Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

...

Artículo 177. Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, *las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación* y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del Artículo 179 de esta Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, por lo que la resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.

- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la *intención* de las partes de simular el acto.

Siendo así que, para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales. En los casos que se determine simulación en los términos de los párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el *Artículo 178 de esta Ley, que señala:*

Artículo 178. Los contribuyentes de este Título, además de las obligaciones establecidas en otros Artículos de esta Ley, deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Para los efectos de este Artículo, se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, tanto los depósitos como los retiros. La declaración a que se refiere este Artículo será utilizada únicamente para efectos fiscales.

Por último, se debe atender la parte penal, en términos del *Capítulo II, Operaciones con recursos de procedencia ilícita, Artículo 400-Bis del Código Penal Federal*, que a la letra se lee:

Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas:

- I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de

- cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o
- II. Oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

Para efectos de este Capítulo, se entenderá que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

En caso de conductas previstas en este Capítulo, en las que *se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero*, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

*Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de alguno de los delitos referidos en este Capítulo, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y denunciar los hechos que probablemente puedan constituir dichos ilícitos.*

Lo anterior, en atención a las diversas conductas de quien: adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita; u oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

## IX. JURISPRUDENCIAS RELEVANTES DE LA DÉCIMA ÉPOCA

*DIRECTOR GENERAL DE DELITOS FISCALES DE LA SUBPROCURADURÍA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. NO ES AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO, CUANDO ACTÚA COMO DENUNCIANTE EN UNA AVERIGUACIÓN PREVIA Y EL ACTO QUE SE LE ATRIBUYE ES SU NEGATIVA DE CONCILIAR CON EL IMPUTADO EN DILIGENCIA MINISTERIAL*<sup>33</sup>.

Cuando la autoridad mencionada, como órgano de Estado perteneciente a la administración pública centralizada o paraestatal, actúa como denunciante en una averiguación previa y en diligencia ministerial se niega a conciliar con el imputado, lo que se señala como acto reclamado, no le puede revestir el carácter de autoridad responsable para efectos del juicio de amparo, ya que con independencia de que pueda ejercer la fuerza pública directamente o por conducto de otras autoridades, con esa negativa no ejerce facultades decisorias que le están atribuidas en la ley, de manera unilateral, por medio de las cuales crea, modifica o extingue situaciones jurídicas que afectan la esfera de los gobernados, pues al ser el querellante en la indagatoria, se encuentra en un plano de igualdad ante el quejoso, y no actúa con un ánimo de supra-subordinación, sino que se circunscribe a la potestad de la autoridad de la representación social en la investigación de los delitos -igual que el quejoso-, es decir, con esa negativa no extingue una situación jurídica en forma unilateral y obligatoria; por lo que en términos del Artículo 5o., fracción II, de la Ley de Amparo, no se podría afirmar que esa autoridad de manera unilateral y obligatoria, pudiese dictar, ordenar o ejecutar un acto que creara, modificara o extinguiera situaciones jurídicas, ya que por la etapa en que se suscitan los actos reclamados, será el Ministerio Público quien lleve la dirección de todos los actos acaecidos en la integración de la indagatoria, sin que las partes involucradas puedan actuar por sí, dentro de ésta.

<sup>33</sup> Tesis I.9o.P.161 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, t. IV, p. 2907.

De ahí que en este caso, no se cumplan las características distintivas que debe tener una autoridad, a fin de ser considerada como tal para los efectos del amparo, que son: 1) La existencia de un ente de hecho o derecho que establece una relación de supra a subordinación con un particular; 2) Que esa relación tenga su nacimiento en la ley, lo que dota al ente de una facultad administrativa, cuyo ejercicio es irrenunciable, al ser de naturaleza pública la fuente de esa potestad; 3) Que con motivo de esa relación emita actos unilaterales por medio de los cuales cree, modifique o extinga por sí o ante sí, situaciones jurídicas que afecten la esfera legal del particular; y, 4) Que para emitir esos actos no requiera acudir a los órganos judiciales, ni precise del consenso de la voluntad del afectado.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 43/2017. 4 de mayo de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Emma Meza Fonseca. Secretario: J. Trinidad Vergara Ortiz.

*MINISTERIO PÚBLICO. LAS DIRECTRICES SOBRE LA FUNCIÓN DE LOS FISCALES APROBADAS POR EL OCTAVO CONGRESO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE PREVENCIÓN DEL DELITO Y TRATAMIENTO DEL DELINCUENTE, CELEBRADO EN LA HABANA (CUBA) DEL 27 DE AGOSTO AL 7 DE SEPTIEMBRE DE 1990 ("SOFT LAW"), SON PARÁMETROS ÚTILES PARA MEJORAR LAS PRÁCTICAS EMPLEADAS POR AQUÉL EN SU FUNCIÓN INVESTIGADORA, CON BASE EN EL PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD<sup>34</sup>.*

De conformidad con los principios de universalidad y progresividad en materia de derechos humanos, previstos en el Artículo 1o. de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, la toma de decisiones de los agentes ministeriales debe privilegiar el principio de oportunidad en la protección de los derechos humanos de los imputados y de las víctimas u ofendidos, en sus funciones de investigación de los delitos y la supervisión de su legalidad como representantes del

<sup>34</sup> Tesis XXVII.3o.11 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 16, marzo de 2015, t. III, p. 2432.

interés público, adoptando no sólo la normativa doméstica o internacional, sino también las disposiciones emitidas por organismos internacionales de carácter no vinculante (conocidas doctrinalmente como “ley suave” o “soft law” –en inglés–), cuando protejan los mismos bienes jurídicos. En ese contexto, las Directrices sobre la Función de los Fiscales, aprobadas por el Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en La Habana (Cuba) del 27 de agosto al 7 de septiembre de 1990, son parámetros útiles, acogidos por la experiencia de dicho organismo internacional, para mejorar las prácticas empleadas por los fiscales (agentes ministeriales) en su función investigadora, con base en el principio de oportunidad; respetando la dignidad humana y defendiendo los derechos fundamentales de las partes relacionadas con su investigación criminal, con el fin no sólo de asegurar el debido proceso, sino también tomando en cuenta especialmente la situación personal de la víctima u ofendido, considerando sus opiniones e inquietudes cuando sus intereses se vean afectados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 215/2014. 16 de octubre de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN *NO VIOLA EL ARTÍCULO 20, APARTADO A, FRACCIÓN X, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE JUNIO DE 2008*<sup>35</sup>.

El Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, al establecer los casos en que no procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales y que además de los requisitos señalados en el código penal aplicable en

<sup>35</sup> Tesis 1a. XX/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 14, enero de 2015, t. I, p. 753.

materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no viola el Artículo 20, apartado A, fracción X, 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, que establece la prohibición de prolongar la prisión o detención de un individuo dentro del proceso penal por falta de pago de honorarios de defensores o por cualquier otra prestación de dinero, por causa de responsabilidad civil o algún otro motivo análogo. Lo anterior es así, toda vez que el hecho de que el legislador haya previsto supuestos y condiciones para el otorgamiento de dicho beneficio, no implica el alargamiento de la prisión o detención, ya que sólo establece bajo qué condiciones procederán determinadas prerrogativas procesales; además, porque en ningún momento prevé la posibilidad de que, en caso de que un individuo obtenga su libertad, la autoridad responsable pueda prolongar su prisión o detención por los casos previstos en el Artículo 20, apartado A, fracción X, de la Constitución.

Amparo directo en revisión 443/2014. 7 de mayo de 2014. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien reservó su derecho para formular voto concurrente, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Alexandra Valois Salazar.

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN<sup>36</sup>.

Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda

<sup>36</sup> Tesis 2a./J. 88/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 10, septiembre de 2014, t. I, p. 858.

resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual –en un primer momento– se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los Artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad –por los terceros relacionados– de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

*COSA JUZGADA. HIPÓTESIS EN QUE SE ACTUALIZA SU EFICACIA REFLEJA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, RESPECTO DE UNA SENTENCIA PENAL POR DELITOS FISCALES*<sup>37</sup>.

Si bien es cierto que el proceso penal por delitos fiscales es independiente del juicio contencioso administrativo en el que se pretende la nulidad de un crédito fiscal, también lo es que existen situaciones especiales en que la sentencia dictada en aquél influye y trasciende a éste, como cuando, en ambos, la materia de fondo consiste en resolver si el procesado y actor contribuyente, respectivamente, introdujo al país un vehículo sin realizar el pago de los impuestos de importación correspondientes. Consecuentemente, si en términos del Artículo 40, párrafo tercero, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se ofreció como prueba superveniente la sentencia firme recaída en el juicio penal, en la que el Juez considera demostrada la legal estancia en el país del citado vehículo, apoyándose para ello en el pedimento de importación proporcionado por el Servicio de Administración Tributaria, del que se advierte que se cubrieron los impuestos correspondientes, así como los datos de fabricación, que coinciden con los que ostenta dicho vehículo, verificados por un perito y ocularmente por el juzgador, no puede negarse la eficacia indirecta o refleja de la cosa juzgada en materia penal en el juicio contencioso administrativo y, por tanto, el órgano jurisdiccional debe asumir los razonamientos medulares de la sentencia firme, por ser indispensables para apoyar su fallo en el fondo, sobre los elementos que estén estrechamente interrelacionados con lo resuelto y evitar la emisión de sentencias contradictorias, en perjuicio del gobernado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 9/2014. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 14 de marzo de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Pánfilo

<sup>37</sup> Tesis XVII.2o.PA.11 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 8, julio de 2014, t. II, p. 1120.

Martínez Ruiz, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Araceli Delgado Holguín.

*SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. NOTIENE EL CARÁCTER DE TERCERO PERJUDICADO EN EL JUICIO DE AMPARO CUANDO EL ACTO RECLAMADO CONSISTE EN EL AUTO DE TÉRMINO CONSTITUCIONAL DICTADO POR ALGUNO DE LOS DELITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 92, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN*<sup>38</sup>.

Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el ofendido o la víctima del delito puede acudir al juicio de amparo indirecto con el carácter de tercero perjudicado cuando el acto reclamado sea un auto de formal prisión, pues se trata de una actuación procesal que tiene una relación *indirecta con la reparación del daño*, ya que, si como consecuencia del juicio desaparece dicho auto cabeza del proceso, ello implica que la reparación del daño no ocurra por verse truncado el proceso penal. De ahí que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no tiene el carácter de tercero perjudicado en el juicio de amparo promovido por el inculpado de la comisión de los delitos fiscales a que se refiere el Artículo 92, *fracción I, del Código Fiscal de la Federación*, en el que impugna el auto de término constitucional, ya que no posee la calidad de víctima u ofendido, aun cuando a través del órgano correspondiente haya formulado querrela por considerar que se cometió, en perjuicio del fisco federal, alguno de los delitos fiscales aludidos, pues tal querrela la formula en su *carácter de autoridad fiscal y de representante de los intereses patrimoniales del Estado*, y no con la calidad de víctima u ofendido. Lo anterior es así, ya que el Artículo 92 del citado código sólo le otorga la representación del Estado para las actuaciones expresamente señaladas en éste, sin que deba considerarse que la tiene para cualquier acto jurídico relativo al proceso penal respectivo; así, al no haber establecido el legislador

<sup>38</sup> Tesis 1a./J. 28/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, t. I, p. 527.

Federal que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe representar al Estado también en los juicios de amparo respectivos, no puede considerarse que la ostenta tratándose de dicha actuación.

Contradicción de tesis 451/2013. Entre las sustentadas por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito. 5 de marzo de 2014. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos en cuanto a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Mayoría de cuatro votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo, respecto del fondo. Disidente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, quien reservó su derecho para formular voto particular. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Nínive Ileana Penagos Robles.

Tesis y/o criterios contendientes:

El Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, al resolver el amparo en revisión 30/2013 en el que determinó que no debe darse el carácter de tercero perjudicada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, menos considerarse como recurrente en el amparo en revisión, toda vez que si bien la referida secretaría de Estado por conducto del Director de Defraudación Fiscal de la Dirección General de Delitos Fiscales de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones de la Procuraduría Fiscal de la Federación, formula querrela, por hechos probablemente constitutivos de delito, que motivan el inicio de una averiguación previa correspondiente, consignada por el delito de defraudación fiscal equiparable, tal carácter de querellante, no le otorga el de parte ofendida en el procedimiento penal, cuando tal ente público moral hace del conocimiento al Ministerio Público, que algún contribuyente probablemente incurrió en la comisión de algún delito en perjuicio del fisco, ello, en virtud de que tal noticia *criminis*, la formula en carácter de autoridad fiscal en su función recaudadora, no así de víctima u ofendida, dado que las contribuciones que supuestamente hayan dejado de enterarse al fisco, no forman

parte de su patrimonio como persona moral oficial; y el sostenido por el Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito, al resolver el amparo en revisión 123/2013 en el que sostuvo que se reconoce la calidad de parte ofendida de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando formule querrela para proceder penalmente por delitos fiscales, ya que actúa en su carácter de representante de los intereses patrimoniales del Estado; esto, con el fin de que el ilícito no quede impune y se obtenga la reparación del daño, lo cual, resulta suficiente para adquirir la calidad de tercero perjudicado en términos del Artículo 5o., fracción III, inciso b), de la Ley de Amparo abrogada; de ahí que resulte imperioso llamar a dicha persona moral oficial al juicio de amparo.

Tesis de jurisprudencia 28/2014 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha diecinueve de marzo de dos mil catorce.

*DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL ARTÍCULO 7o., PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA SEGURIDAD JURÍDICA*<sup>39</sup>.

El precepto y párrafo citados prevén que cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto establecido en esa ley efectivamente pagado, pudiendo haberlo hecho conforme al propio Artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad por la que pudo haberlo efectuado. Ahora bien, el hecho de que el Artículo 7o., párrafo quinto, de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, no contenga los plazos para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación no implica una transgresión al derecho fundamental a la seguridad jurídica contenido en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque las disposiciones relativas a la forma y los plazos para que las autoridades ejerzan las facultades aludidas están contenidas en el Título III, "De las Facultades de las Autoridades Fiscales"; así como en el

<sup>39</sup> Tesis 1a. CCLVIII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIV, septiembre de 2013, t. 1, p. 974.

Título IV, “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, del Código Fiscal de la Federación, con lo cual se salvaguarda ese derecho fundamental.

Amparo en revisión 250/2011. Futurama Tires, S.A. de C.V. 15 de mayo de 2013. Unanimidad de cuatro votos. Impedido: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Alejandro Castañón Ramírez, Jorge Jiménez Jiménez, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Carlos Enrique Mendoza Ponce y Jesús Rojas Ibáñez.

Amparo en revisión 273/2011. Yesenia Ortega Omaña. 15 de mayo de 2013. Unanimidad de cuatro votos. Impedido: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Alejandro Castañón Ramírez, Jorge Jiménez Jiménez, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Carlos Enrique Mendoza Ponce y Jesús Rojas Ibáñez.

Amparo en revisión 314/2011. Acabados Especializados en Vidrio y Aluminio, S.A. de C.V. 15 de mayo de 2013. Unanimidad de cuatro votos. Impedido: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Alejandro Castañón Ramírez, Jorge Jiménez Jiménez, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Carlos Enrique Mendoza Ponce y Jesús Rojas Ibáñez.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 111, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *NO VIOLA EL DERECHO DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL*<sup>40</sup>.

Conforme al derecho de exacta aplicación de la ley penal, previsto en el *tercer párrafo del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, no existe pena ni delito sin ley que los establezca; lo anterior implica que al prever las penas, la autoridad legislativa no puede sustraerse del deber de describir las conductas señaladas como merecedoras de sanción penal, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, pues ello es necesario para evitar confusiones en su aplicación o demeritar la defensa del procesado. En ese sentido, el Artículo 111, *fracción III, del Código Fiscal de la Federación*, al señalar que se impondrá sanción de

<sup>40</sup> Tesis 1a. CLXVII/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XI, agosto de 2012, t. 1, p. 481.

tres meses a tres años de prisión, a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar, no viola el citado derecho constitucional, pues existe claridad en la descripción de todos los elementos que configuran al delito y, por tanto, el destinatario de la norma puede saber con precisión lo que está prohibido. En efecto, el elemento que integra el tipo penal relativo a quien oculte total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar tal clase de contabilidad, no implica imprecisión, pues el vocablo "oculte", que constituye el verbo rector del tipo, no provoca confusión ni es ambiguo, incierto o impreciso, pues sus acepciones no dejan en incertidumbre al gobernado, ya que lo que sanciona el precepto legal es dejar fuera del ámbito de disposición de la autoridad fiscal los sistemas y registros contables, lo que puede acontecer cuando se escondan, tapen, o bien, se encubran a la vista; de ahí que se configurará el antisocial si el agente no da a conocer o no pone a la vista los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

Amparo directo en revisión 1057/2012. 23 de mayo de 2012. Unanimidad de cuatro votos. Ausente y ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea; en su ausencia hizo suyo el asunto Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE CONDICIONA LA PROCEDENCIA DE LA *SUSTITUCIÓN DE LA PENA DE PRISIÓN O DEL BENEFICIO DE LA CONDENA CONDICIONAL*, AL CUMPLIMIENTO O GARANTÍA DEL RESPECTIVO CRÉDITO FISCAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> Tesis 1a./J. 9/2012 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro X, julio de 2012, t. 1, p. 451.

La garantía de exacta aplicación de la ley penal contenida en el *párrafo tercero del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, atiende a la integración de la norma punitiva, concretamente en cuanto a su descripción típica, la previsión de una pena y su aplicación, para lo cual debe conformarse por elementos, características o referencias precisas y exactas, así como determinar el mínimo y el máximo de la duración de la sanción. En ese sentido, se concluye que el Artículo 101 del *Código Fiscal de la Federación*, al prever como requisito indispensable para la procedencia de la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, que los adeudos de esa naturaleza estén cubiertos o garantizados a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no viola la citada garantía constitucional, en virtud de que del referido dispositivo legal no se desprende la descripción de una conducta delictiva ni la determinación de una sanción, además de que tampoco autoriza al juzgador para imponer penas por simple analogía o mayoría de razón, sino que sólo condiciona la procedencia de determinadas prerrogativas procesales al cumplimiento o garantía del respectivo crédito fiscal; máxime que éste no debe equipararse a una sanción pecuniaria análoga a la reparación del daño, pues ambas figuras tienen naturaleza jurídica y efectos legales distintos.

Amparo directo en revisión 100/2008. 27 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

Amparo directo en revisión 721/2009. 3 de junio de 2009. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Lorena Goslinga Remírez.

Amparo directo en revisión 532/2010. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Julio Veredín Sena Velázquez.

Amparo directo en revisión 533/2010. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Eugenia Tania C. Herrera-Moro.

Amparo directo en revisión 1050/2010. 4 de agosto de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

Tesis de jurisprudencia 9/2012 (9a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de seis de junio de dos mil doce.

*SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. CUANDO SE RECLAMA LA RESOLUCIÓN QUE EMITIÓ AL PROVEER SOBRE LA PETICIÓN DE SOBRESEIMIENTO DE PROCESOS SEGUIDOS POR DELITOS FISCALES, NO TIENE EL CARÁCTER DE AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL AMPARO*<sup>42</sup>.

En términos de los Artículos *1o. del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público* y *31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, dicha dependencia representa intereses patrimoniales del Estado, así que para proceder penalmente respecto de determinados delitos fiscales, se requiere que formule la querrela correspondiente de acuerdo con el Artículo *92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación*; por su parte, la fracción III de este último dispositivo, le otorga una facultad discrecional para otorgar el perdón y propiciar el sobreseimiento en la causa penal en aquellos delitos perseguibles por querrela. De ahí que, cuando se reclama la resolución que emitió al proveer sobre la petición de sobreseimiento de procesos seguidos por delitos fiscales no tenga el carácter de autoridad para efectos del amparo, pues al pronunciarse sobre tal solicitud no actúa como autoridad con atribuciones de imperio, sino en su carácter de representante de los intereses patrimoniales del Estado, lo que implica que, al dar contestación a la petición de sobreseimiento, ejerce un derecho como ofendida, dada la representación que ostenta y la naturaleza del ilícito de que se trate.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 151/2011. 16 de febrero de 2012. Unanimidad de

---

<sup>42</sup> Tesis I.2o.P.10 P (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro IX, junio de 2012, t. 2, p. 911.

votos. Ponente: Alejandro Gómez Sánchez. Secretaria: Concepción Marisol Ocampo Torres.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER LOS CASOS EN QUE *NO PROCEDE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DICHOS ILÍCITOS*, NO VIOLA EL ARTÍCULO 21 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL<sup>43</sup>.

El Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, al establecer los casos en que no procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, no viola el Artículo 21 de la Constitución Federal, ya que en este ámbito no hay afectación de derechos fundamentales, pues al tratarse de un privilegio que el legislador puede o no otorgar al reo, es evidente que la Constitución Federal no concede a los sentenciados el derecho inviolable a que se sustituya por otras medidas la pena de prisión que una sentencia firme les ha impuesto, o a que se les aplique una condena condicional en lugar de la ordinaria determinada por el juez. Esto es, si dichos privilegios no forman parte del sistema para la imposición de las penas, es inconcuso que las condiciones que el legislador establezca para otorgar o no las citadas prerrogativas no violan derechos humanos.

Amparo directo en revisión 1092/2007. 12 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Joaquín Cisneros Sánchez.

Amparo directo en revisión 406/2009. 13 de mayo de 2009. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

Amparo directo en revisión 721/2009. 3 de junio de 2009. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Lorena Goslinga Remírez.

<sup>43</sup> Tesis 1a./J. 134/2011 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro II, noviembre de 2011, t. 1, p. 103.

Amparo directo en revisión 533/2010. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Eugenia Tania C. Herrera-Moro Ramírez.

Amparo directo en revisión 532/2010. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Julio Veredín Sena Velázquez.

Tesis de jurisprudencia 134/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de diecinueve de octubre de dos mil once.

## X. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

CASTELLANOS, Fernando, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, México, Porrúa, 1981.

*Código Federal de Procedimientos Penales.*

*Código Fiscal de la Federación.*

*Código Penal Federal.*

*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

### 2. Otros

*Conferencia del Procurador Fiscal de la Federación*, INACIPE, 9 de octubre de 2019.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191015-V.pdf>.

<http://imcp.org.mx/servicios/sintesis-informativa/sancionaran-trafico-de-facturas-apocrifas/>.

<http://www.inacipe.gob.mx/event/2019/octubre/VerdaMentiRefFis.php>.

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2018/Septiembre/26/270-Pide-Prodecon-a-diputados-de-Morena-reformas-para-combatir-facturacion-fantasma-empresarial-plantea-que-companias-retengan-IVA-e-ISR-en-pago-de-servicios>.

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_160519.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160519.pdf).

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2018/Septiembre/26/270-Pide-Prodecon-a-diputados-de-Morena-reformas-para-combatir-facturacion-fantasma-empresarial-plantea-que-companias-retengan-IVA-e-ISR-en-pago-de-servicios>.

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2018/Septiembre/26/270-Pide-Prodecon-a-diputados-de-Morena-reformas-para-combatir-facturacion-fantasma-empresarial-plantea-que-companias-retengan-IVA-e-ISR-en-pago-de-servicios>.

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2019/>.

<https://heraldodemexico.com.mx/mer-k-2/evadir-al-fisco-se-convirtio-en-deporte-nacional-carlos-romero-procurador-fiscal/>.

Entrevista del Procurador Fiscal Lic. Carlos Romero Aranda, *Fórmula Financiera*, Abriendo la *Conversación*, 04 abril 2019.

<https://mejorabogado.mx/2017/09/02/delitos-fiscales/>.

<https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=11&day=08>.

<https://www.eleconomista.com.mx/economia/AMLO-a-IP-No-habra-marcha-atras-en-elcombate-a-factureras-20191007-0122.html>.

<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/se-acabo-la-fiesta-va-procuraduria-fiscal-contraevasores>.

<https://www.eluniversal.com.mx/nacion/diputados-avalan-ley-antifactureros-pasa-al-ejecutivo-para-su-publicacion>.

<https://www.eluniversal.com.mx/nacion/politica/hoy-se-aprueba-la-ley-antifactureros>.

<https://www.facebook.com/INACIPEOFICIAL/videos/344013923040078/>.

<https://www.facebook.com/INACIPEOFICIAL/videos/434525080536481/>.

<https://www.sinembargo.mx/25-06-2019/3602280>.

<https://www.youtube.com/channel/UCZZD0UnSawVWETH4la4xuNA/live>.

<https://www.youtube.com/channel/UCZZD0UnSawVWETH4la4xuNA/live>.

<http://www.inacipe.gob.mx/event/2019/octubre/VerdaMentiRefFis.php>.

<https://www.facebook.com/INACIPEOFICIAL/videos/434525080536481/>.

<https://www.facebook.com/INACIPEOFICIAL/videos/344013923040078/>.

[https://www.youtube.com/watch?v=S5\\_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRI3eanQAVKwppqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90](https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRI3eanQAVKwppqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90).

[Octubre/15/2465-Aprueba-la-Camara-de-Diputados-reformas-en-materia-de-de-fraudacion-fiscal-y-facturas-falsas-envia-el-dictamen-al-Ejecutivo-federal](https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRI3eanQAVKwppqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90).