

ASPECTOS BÁSICOS DE LOS DELITOS FISCALES



Iván Emmanuel Chávez Ponce



Iván Emmanuel Chávez Ponce

Maestro en Administración Pública por el Instituto de Administración Pública del Estado de Jalisco, Licenciado en Derecho por la Universidad de Guadalajara. Actualmente forma parte del equipo de especialistas de la Dirección de Colaboración Administrativa y Desarrollo Jurídico de la Hacienda Estatal de INDETEC.

ASPECTOS BÁSICOS DE LOS DELITOS FISCALES



Consejo Directivo

MTRO. EDGAR AMADOR ZAMORA
Secretario de Hacienda y Crédito Público

MTRA. MARÍA ESTHER RAMÍREZ VARGAS
Secretaria de Hacienda del Estado de Hidalgo, Representante del Grupo Zonal 3 y Coordinadora de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales

MTRO. FERNANDO RENOIR BACA RIVERA
Titular de la Unidad de Coordinación con Entidades Federativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

MTRO. MARCO ANTONIO MORENO MEXÍA
Secretario de Hacienda del Estado de Baja California y Representante del Grupo Zonal 1

MTRA. RUTH ANGÉLICA CONTRERAS RODRÍGUEZ
Secretaria de Finanzas del Estado de Zacatecas y Representante del Grupo Zonal 2

MTRO. LUIS GARCÍA SOTELO
Secretario de la Hacienda Pública del Estado de Jalisco y Representante del Grupo Zonal 4

DR. HÉCTOR SALGADO BANDA
Secretario de Finanzas del Estado de Guanajuato y Representante del Grupo Zonal 5

MTRO. JUAN PABLO DE BOTTON FALCÓN
Secretario de Administración y Finanzas de la Ciudad de México y Representante del Grupo Zonal 6

MTRO. FARID ACEVEDO LÓPEZ
Secretario de Finanzas del Estado de Oaxaca y Representante del Grupo Zonal 7

L.C.P. JULIÁN ENRIQUE ROMERO OROPEZA
Secretario de Administración y Finanzas del Estado de Tabasco y Representante del Grupo Zonal 8

MTRO. CARLOS GARCÍA LEPE
Director General de INDETEC

Asamblea General

MTRO. EDGAR AMADOR ZAMORA
Secretario de Hacienda y Crédito Público

ING. ALFREDO MARTÍN CERVANTES GARCÍA
Secretario de Finanzas del Estado de Aguascalientes

MTRO. MARCO ANTONIO MORENO MEXÍA
Secretario de Hacienda del Estado de Baja California

MTRA. BERTHA MONTAÑO COTA
Secretaria de Finanzas y Administración del Estado de Baja California Sur

LIC. JEZRAEL ISAAC LARRACILLA PÉREZ
Secretario de Administración y Finanzas del Poder Ejecutivo del Estado de Campeche

LIC. MANUEL FRANCISCO PARIENTE GAVITO
Secretario de Finanzas del Estado de Chiapas

MTRO. JOSÉ DE JESÚS GRANILLO VÁZQUEZ
Secretario de Hacienda del Estado de Chihuahua

ING. JOSÉ ANTONIO GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ
Secretario de Finanzas del Estado de Coahuila

C.P. FABIOLA VERDUZCO APARICIO
Secretaria de Planeación, Finanzas y Administración del Estado de Colima

MTRO. JUAN PABLO DE BOTTON FALCÓN
Secretario de Administración y Finanzas de la Ciudad de México

LIC. FRANKLIN CORLAY AGUILAR
Secretario de Finanzas y de Administración del Estado de Durango

DR. HÉCTOR SALGADO BANDA
Secretario de Finanzas del Estado de Guanajuato

C.P. RAYMUNDO SEGURA ESTRADA
Secretario de Finanzas y Administración del Estado de Guerrero

MTRA. MARÍA ESTHER RAMÍREZ VARGAS
Secretaria de Hacienda del Estado de Hidalgo

MTRO. LUIS GARCÍA SOTELO
Secretario de la Hacienda Pública del Estado de Jalisco

L.C.P. ÓSCAR FLORES JIMÉNEZ
Secretario de Finanzas del Estado de México

L.A.E. LUIS NAVARRO GARCÍA
Secretario de Finanzas y Administración del Estado de Michoacán

MTRA. MIRNA ZAVALA ZUÑIGA
Secretaria de Hacienda del Estado de Morelos

Directorio INDETEC

MTRO. JULIO CÉSAR LÓPEZ RUELAS

Secretario de Administración y Finanzas del Estado de Nayarit

MTRO. CARLOS ALBERTO GARZA IBARRA

Secretario de Finanzas y Tesorero General del Estado de Nuevo León

MTRO. FARID ACEVEDO LÓPEZ

Secretario de Finanzas del Estado de Oaxaca

MTRA. JOSEFINA MORALES GUERRERO

Secretaria de Planeación, Finanzas y Administración del Estado de Puebla

M.A.D. GUSTAVO ARTURO LEAL MAYA

Secretario de Finanzas del Poder Ejecutivo del Estado de Querétaro

C.P. MARTHA PARROQUÍN PÉREZ

Secretaria de Finanzas y Planeación del Estado de Quintana Roo

LIC. ARIANA GARCÍA VIDAL

Secretaria de Finanzas del Estado de San Luis Potosí

C. JOAQUÍN ALBERTO LANDEROS GÜICHO

Secretario de Administración y Finanzas del Estado de Sinaloa

DR. ROBERTO CARLOS HERNÁNDEZ CORDERO

Secretario de Hacienda del Estado de Sonora

L.C.P. JULIÁN ENRIQUE ROMERO OROPEZA

Secretario de Administración y Finanzas del Estado de Tabasco

DR. JESÚS LAVÍN VERÁSTEGUI

Secretario de Finanzas del Estado de Tamaulipas

C.P. DAVID ÁLVAREZ OCHOA

Secretario de Finanzas del Estado de Tlaxcala

DR. MIGUEL SANTIAGO REYES HERNÁNDEZ

Secretario de Finanzas y Planeación del Estado de Veracruz

ING. JUAN SÁNCHEZ ÁLVAREZ

Secretario de Administración y Finanzas del Estado de Yucatán

MTRA. RUTH ANGÉLICA CONTRERAS RODRÍGUEZ

Secretaria de Finanzas del Estado de Zacatecas

Mtro. Carlos García Lepe

Director General de INDETEC
cgarcial@indetec.gob.mx

Dr. Ramón Castañeda Ortega

Director Especial de Atención a los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal
rcastanedao@indetec.gob.mx

Mtro. José Luis Flores Mota

Director Especial de Hacienda Municipal
jfloresm@indetec.gob.mx

www.indetec.gob.mx

Tel. (33) 36695550 al 59

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal pone al servicio de los Funcionarios Fiscales su página de Internet, con contenidos de trascendencia para las relaciones intergubernamentales:

<http://snf.gob.mx/>

www.indetec.gob.mx



@indetecmx



indetec_mx



indetec_mx

Consejo Técnico Editorial

Presidente

Mtro. Carlos García Lepe

Coordinador

Dr. Ramón Castañeda Ortega

Vocales

Mtro. José Luis Flores Mota

Mtro. Arturo Yáñez López

Dra. Luz Elvia Rascón Manquero

C.P. Pedro Gutiérrez

Mtro. César Bojórquez León

Dra. Esmeralda Santana Guzmán

Dr. José Ángel Nuño Sepúlveda

Asesor

Mtro. Gustavo Adolfo Aguilar Espinosa de los Monteros

Secretario Técnico

Mtra. María del Carmen Mendoza Ramos

Revisión de estilo y redacción

Dra. Nadia Talamantes Ayala

Diseño editorial y de portada

LDG. Claudia Alejandra Selvas Cortinas

Derechos reservados ©

ISBN: 978-607-26642-7-2

Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC)
Lerdo de Tejada No. 2469, Col. Arcos Sur, C.P. 44500, Guadalajara,
Jalisco, México.

Primera edición: 2025.

Se autoriza la reproducción total o parcial de los trabajos que aparecen en este documento, siempre que se cite su procedencia y se envíe a este Instituto un ejemplar de la publicación en que éstos sean reproducidos. El material tomado de otras fuentes no puede reproducirse sin autorización, toda solicitud al respecto deberá enviarse directamente a las fuentes respectivas.

CONTENIDO

Abreviaturas.....	11
Presentación.....	13
Introducción general.....	17
Capítulo I. Teoría del delito.....	19
I.1. Concepto de delito.....	20
I.1.1. Clasificación del delito.....	26
I.1.2. Modalidades del delito.....	31
I.1.3. Objeto del delito.....	33
I.1.4. Bien jurídicamente tutelado.....	34
I.2. Elementos del delito.....	36
I.2.1. Elementos del delito.....	37
I.2.2. Elementos del tipo penal.....	37
I.2.3. Estructura del tipo penal.....	38
I.3. Elementos objetivos del tipo penal.....	40
I.3.1. Sujetos.....	40
I.3.2. Conducta.....	43
I.3.3. Resultado.....	47
I.3.4. Nexo causal.....	48
I.3.5. Circunstancias agravantes.....	50
I.4. Elementos subjetivos del tipo penal.....	51
I.4.1. Dolo.....	51
I.4.2. Culpa.....	53
I.5. Elementos normativos del tipo penal.....	54
I.5.1. Tipicidad y atipicidad.....	56
I.5.2. La antijuricidad.....	58
I.5.3. La imputabilidad e inimputabilidad.....	61
I.5.5. La punibilidad.....	63
Capítulo II. El procedimiento penal en los Delitos Fiscales.....	67
II.1. Etapas en el Sistema Penal Acusatorio.....	67
II.1.1. Etapa de investigación.....	67
II.1.2. Etapa intermedia o de preparación del juicio.....	68
II.1.3. Etapa de juicio oral (ante Tribunal de enjuiciamiento).....	68

CONTENIDO

II.2. Requisitos de procedibilidad	71
II.2.1. La querella	72
II.2.2. Declaratoria de perjuicio	76
II.2.3. Declaratoria.....	78
II.2.4. Denuncia de hechos	79
II.3. Prisión preventiva	79
II.4. Acuerdo reparatorio	82
II.5. La libertad provisional bajo caución	83
II.6. La preclusión y la prescripción	84
II.6.1.- Cómputo de los plazos de la preclusión del derecho a interponer el requisito de procedibilidad precedente	85
II.6.2.- Cómputo de los plazos de la prescripción de la acción penal.....	87
II.7. Sanciones, la sustitución y conmutación.....	90
II.8. Reforma Penal-Fiscal.....	91
Capítulo III. El Delito Fiscal.....	95
III.1. Concepto	95
III.2. El bien jurídico tutelado.....	101
III.3. La responsabilidad en los Delitos Fiscales	103
III.4. La tentativa	109
III.5. El delito continuado	111
Capítulo IV. Delitos Fiscales más comunes	117
IV.1. Defraudación fiscal	117
IV.1.1. Elementos objetivos del delito	119
IV.1.2. Elementos subjetivos del delito	122
IV.1.3. Elementos del tipo	123
IV.1.4. Sanciones	127
IV.1.5. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito	129
IV.2. Equiparable a la defraudación fiscal	134
IV.2.1. Elementos objetivos del delito	136
IV.2.2. Elementos subjetivos del delito	149

CONTENIDO

IV.2.3. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito	153
IV.3. Tráfico de comprobantes fiscales	157
IV.3.1. Elementos objetivos del delito	160
IV.3.2. Elementos subjetivos del delito	170
IV.3.3. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito	171
IV.3.4. Sanción	184
IV.3.5. Prescripción	184
IV.4. Ocultamiento de la contabilidad	184
IV.4.1. Elementos objetivos del delito	191
IV.4.2. Elementos subjetivos	204
IV.4.3. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito	205
IV.4.4. Sanción	208
IV.4.5. Prescripción	209
IV.5. Desocupación y desaparición del domicilio fiscal	209
IV.5.A. Desocupación del domicilio fiscal	212
IV.5.B. Desaparición del domicilio fiscal	215
IV.5.1. Elementos objetivos del delito	216
IV.5.2. Elementos subjetivos del delito	221
IV.5.3. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito	222
IV.5.4. Sanción	226
Capítulo V. Estructura de casos penales	227
V.1. Estructura recomendada para el análisis de los casos penales	227
V.2. Estructuras para el estudio de los Delitos Fiscales	227
V.2.1. Fase I. – Análisis	227
V.2.2. Fase II. – Identificación de la figura delictiva	228
V.2.3. Fase III. – Identificación del requisito de procedibilidad	228
V.2.4. Fase IV. – Identificación de los sujetos del delito	229
V.2.5. Fase V. – Consumación del delito	229

CONTENIDO

V.2.6. Fase VI. – Cómputo de plazos	229
V.2.7. Fase VI. – Medios probatorios	230
V.2.8. Fase VII. – Elaboración del informe de conductas delictivas	232
Conclusión General.....	235
Fuentes consultadas.....	239
I. Legislación y otras fuentes normativas	239
II. Criterios judiciales y sentencias.....	240
III. Literatura.....	244

ABREVIATURAS

APEC (por sus siglas en inglés) – Foro de Cooperación Económica de Asia y el Pacífico

CCAMFF – Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal

CFDI – Comprobante Fiscal Digital por Internet

CFF – Código Fiscal de la Federación

CNPP – Código Nacional de Procedimientos Penales

CPEUM – Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

CPF – Código Penal Federal

CSD – Certificado de Sello Digital

DOF – Diario Oficial de la Federación

DTC – Dictamen Técnico Contable

IMSS – Instituto Mexicano del Seguro Social

INEGI – Instituto Nacional de Estadística y Geografía

INFONAVIT – Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

LA – Ley Aduanera

LGDNNA – Ley General de los Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes

LNSIJPA – Ley Nacional del Sistema Integral de Justicia Penal para Adolescentes

LIEPS – Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

LISR – Ley del Impuesto sobre la Renta

MP – Ministerio Público

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ODS – Objetivos de Desarrollo Sostenible

ONUDD – Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito

PFF – Procuraduría Fiscal de la Federación

ABREVIATURAS

RAE – Real Academia Española

RFC – Registro Federal de Contribuyentes

RISHCP – Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

RISAT – Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

SAT – Servicio de Administración Tributaria

SCJN – Suprema Corte de Justicia de la Nación

SHCP – Secretaría de Hacienda y Crédito Público

PRESENTACIÓN

La materia fiscal se caracteriza por tener un alto grado de complejidad y dinamismo, el abanico de conocimientos que demanda su aplicación, aunado a las dificultades y tecnicismos que reviste la materia penal, representa para el funcionariado hacendario involucrado en las áreas fiscalizadoras, áreas de procedimientos legales de fiscalización y procuradurías fiscales estatales, la necesidad de un alto grado de preparación en materia de delitos fiscales.

Adicionalmente, con la publicación del Plan Nacional de Desarrollo 2025-2030, en la edición vespertina del DOF del pasado 15 de abril de 2025, se traza la hoja de ruta para las autoridades fiscales en el combate a la evasión de impuestos y se proponen criterios para la implementación de estrategias en esa dirección. En el Plan se dispone que las autoridades deben enfocarse en la estabilidad de las finanzas públicas estableciendo una política fiscal responsable, que tenga como prioridad el incremento de la recaudación, dando continuidad a la “fiscalización contra la evasión y el contrabando, fortaleciendo la inteligencia fiscal y la coordinación con gobiernos locales para garantizar el pago oportuno de impuestos y reforzar la sostenibilidad financiera del país”. Para ello, la Estrategia 1.3.7 señala como línea de acción **“desarrollar mecanismos de investigación para detectar y sancionar delitos fiscales y financieros que afecten el erario y fomenten la corrupción”** (PND 2025-2030, p. 44).

Es allí donde la presente investigación encuentra propósito. Con ella, el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), a través de la Dirección de Colaboración Administrativa y Desarrollo Jurídico de la Hacienda Estatal, adscrita a la Dirección Especial de Atención a los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, tiene la oportunidad de contribuir al conocimiento y la prevención de los delitos fiscales. Con una visión integral, este documento busca proporcionar elementos de análisis y estudio en materia de delitos fiscales para los funcionarios que, por sus labores, estén involucrados en la detección, análisis, integración, investigación y seguimiento de dichos ilícitos.

La autoridad fiscal en materia de fiscalización, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, realiza actos de molestia encaminados a verificar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros relacionados con ellos o en su caso los asesores fiscales, entre otros, hayan cumplido con las disposiciones fiscales y, de lo contrario, determinar las

PRESENTACIÓN

contribuciones omitidas mediante la cuantificación de los créditos fiscales por las diferencias que correspondan, **“así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales”**.

En concatenación, el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (CCAMFF) establece en su cláusula quinta que las entidades federativas, en relación a la materia penal fiscal, deben proporcionar información a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público —a través de las Administraciones Desconcentradas Jurídicas o de la Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria— cuando tengan conocimiento de la probable comisión de un delito fiscal.

Esta obligación de informar hechos que puedan constituir delitos fiscales, implica ineludiblemente que el funcionariado vinculado a las labores de la colaboración administrativa en materia fiscal federal, conozca los tipos penales fiscales y sus elementos, con la finalidad de que ante las conductas o hechos que se les presenten en su quehacer profesional pueda identificar plenamente aquellos relacionados con la presunta comisión de un delito fiscal.

Así, en el presente documento se propone un análisis sustentado en aspectos dogmáticos de la teoría del delito, que es una herramienta implementada por el Ministerio Público y la Suprema Corte de Justicia de la Nación para analizar la probable existencia de los delitos. Esta herramienta facilita el análisis de las conductas o hechos realizados por los contribuyentes, pues al examinarlos a la luz de los elementos del delito que exige el tipo penal de que se trate, es posible distinguirlos, estudiarlos y verificarlos de una manera ordenada, con el fin de estimar si pueden llegar a ser considerados como delito fiscal.

La protección del erario público está encomendada a las autoridades fiscales, y cada una participa activamente desde sus atribuciones en un modelo de interinstitucionalidad, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como *víctima* u ofendida en los procesos penales, el Servicio de Administración Tributaria en su carácter de coadyuvante¹, y las entidades federativas que, a través del

¹ La coadyuvancia se da en los términos que señala el artículo 26, fracciones I, XVII, XIX, XXVII, XXVIII, del RISHCP, y los artículos 22, fracción XIX, 25, fracción XXX, 28, fracción VIII, 30, apartado A, fracción V, 35, fracciones XXXVI, XXXVII, XXXVIII, del RISAT.

PRESENTACIÓN

CCAMFF también coadyuvan y se convierten en informantes. De modo que en todas esas instancias es de suma importancia y utilidad conocer los delitos fiscales y sus elementos para detectarlos y combatirlos oportunamente.

Mtro. Carlos García Lepe
Director General de INDETEC

INTRODUCCIÓN GENERAL

El objetivo del presente documento es proporcionar, desde un enfoque integral, elementos de análisis y estudio en materia de delitos fiscales a aquellos funcionarios que, por sus labores, estén involucrados en la detección, análisis, integración y seguimiento de dichos ilícitos.

La obra consta de seis capítulos desarrollados de la siguiente manera:

El primer apartado integra una parte teórica que recopila conceptos fundamentales, tomados de doctrinistas avezados en la teoría del delito, que son de utilidad para realizar el análisis de las conductas y los tipos penales, esto permitirá que el funcionariado público diseccione más fácilmente la estructura de los delitos fiscales y estime, con mayor precisión y de manera más ágil, si las conductas de los contribuyentes o terceros relacionados ameritan el reproche penal establecido en la norma.

En el segundo capítulo se repasan conceptos generales y se definen los tipos de requisitos de procedibilidad regulados por el Código Fiscal de la Federación (CFF), para solicitar al Ministerio Público (MP) la persecución de las conductas con apariencia de delito fiscal. Se retoman los aspectos más relevantes que deben incorporarse en el Dictamen Técnico Contable, que se acompaña en los trámites de los delitos con contenido patrimonial. También se describe de manera breve el procedimiento del nuevo Sistema de Justicia Penal Acusatorio, señalando *grosso modo* las etapas que integran el camino a seguir en la actividad jurisdiccional, con la finalidad de que el funcionario complemente su bagaje en la materia penal fiscal y pueda dar seguimiento a los asuntos penales propuestos.

En el tercer apartado se revisan las generalidades de los delitos fiscales y se hace un ejercicio comparativo entre las características de las infracciones y los delitos fiscales para identificar sus diferencias. Se aborda luego la tentativa en los delitos fiscales, la responsabilidad en que pueden incurrir los diversos participantes en los delitos fiscales, así como la modalidad del delito continuado en estos ilícitos.

En el cuarto apartado se acomete el análisis de los delitos fiscales más comunes que pueden detectarse en el desarrollo de las facultades de las autoridades fiscales, es decir, aquellos que con mayor frecuencia se presentan en las labores

INTRODUCCIÓN GENERAL

de fiscalización, como el delito de defraudación fiscal, de la desocupación del domicilio y de ocultamiento de la contabilidad, descomponiendo sus elementos con base en la teoría del delito para apreciar por separado y en su conjunto las exigencias de la norma penal para la configuración del ilícito.

Adicionalmente, en el capítulo cuarto se presentan los elementos y requisitos normativos para demostrar la existencia del delito fiscal; bajo una perspectiva que prima la casuística, se hace referencia a material probatorio en donde se manifiestan algunas de las conductas del contribuyente, que en algunos casos pueden ser documentos generados o recabados por la autoridad fiscal (como las actas levantadas por los funcionarios públicos y las documentales que se recaban en el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales), información proporcionada por terceros en compulsas o por otras autoridades fiscales o no fiscales.

Finalmente, en el quinto capítulo se sugiere una técnica a seguir para que el personal funcionario público, a medida que realiza los análisis correspondientes, vaya desarrollando la habilidad para discernir las conductas que puedan entrañar algún delito fiscal.

Es nuestro deseo que, al incorporar y ampliar el conocimiento de las herramientas antes descritas, se fortalezca el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, abriendo más oportunidades al incremento de la percepción de riesgo, la disuasión, la ejemplaridad y, en última instancia, a que el contribuyente incumplido acate la norma tributaria pagando sus contribuciones con total apego a la ley, avanzando así en la justicia fiscal que persigue el Plan Nacional de Desarrollo 2025-2030.

Por lo tanto, la Dirección de Colaboración Administrativa y Desarrollo Jurídico de la Hacienda Estatal del INDETEC elaboró esta obra con la finalidad de aportar, especialmente al personal hacendario de las entidades federativas, un análisis en materia de delitos fiscales, para efecto de que lleven a cabo las actividades y facultades delegadas en el CCAMFF.



CAPÍTULO I.

TEORÍA DEL DELITO

Sumario:

1. Concepto de delito, 2. Elementos del delito, 3. Elementos objetivos del delito, 4. Elementos subjetivos del delito, 5. Elementos normativos del delito

En esta sección, el funcionario fiscal conocerá de forma sumaria las bases de la teoría del delito, esto agiliza el análisis jurídico para establecer la probable existencia o inexistencia de un delito fiscal que tenga origen en algún expediente de auditoría a su cargo. Este apartado se desarrolla de forma ejecutiva, es decir, con ejemplos y acompañado de diversos cuadros sinópticos dirigidos a quienes van a operar y detectar la probable responsabilidad, de los contribuyentes o de terceros relacionados con ellos, en los delitos fiscales.

La teoría del delito es una herramienta valiosa que estudia las premisas jurídicas ofreciendo la posibilidad de visualizar los elementos que la ley penal exige para que una conducta determinada pueda considerarse delictiva y amerite la imposición de una consecuencia penal. Es útil para el análisis jurídico realizado por asesores, ministerios públicos y jueces, de tal suerte que, para el funcionariado fiscal, sirve también como instrumento teórico para ayudarlo a desarrollar la habilidad de detección e identificación de las conductas que puedan constituir un delito fiscal.

En ese sentido, es recomendable abordar de manera preliminar la teoría del delito, ya que representa una de las herramientas trascendentales para establecer la existencia de la posible comisión de un hecho delictivo. En otras palabras, para cumplir a cabalidad con la labor de informar al SAT de la existencia de un delito fiscal, acorde a lo que establece la cláusula quinta del CCAMFF, es imprescindible realizar un análisis jurídico, que implica conocer los elementos que la ley exige para su tipificación; y en la medida en que las entidades federativas sean más contundentes y rigurosas en ese quehacer, será más ágil y exitoso el trámite que realice la SHCP ante el MP y el Juzgador.

Familiarizado con los fundamentos de la teoría del delito, el personal de fiscalización podrá identificar con mayor claridad las conductas delictivas en la materia fiscal, favoreciendo así que sean llevadas hasta sus últimas

consecuencias y de esa manera lograr que los contribuyentes en general perciban el riesgo que conlleva el incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Durante la ejecución de los procedimientos de fiscalización, la persona servidora pública entra en contacto directo con hechos u omisiones que pueden configurar un incumplimiento a las disposiciones fiscales, a partir de ellos es posible realizar una primera valoración (administrativa, sin que se considere ministerial o judicial) para determinar con criterio si los hallazgos tienen o no implicaciones para el derecho penal fiscal.

Más aún, conocer los elementos del delito fiscal a través de la teoría del delito permitirá al personal involucrado en el ejercicio de las facultades de comprobación, identificar y decidir si es necesario hacer procedimientos adicionales² para recabar información y/o documentación que sirva para acreditar la conducta del contribuyente que pueda presumirse como delito, y que una vez cerrada la revisión sería imposible recabar para la autoridad fiscal.

Así pues, en el presente apartado se definen los elementos que integran la teoría del delito, buscando robustecer de forma sencilla el bagaje y razonamiento del funcionariado fiscal, para que lo implemente en el análisis que debe realizar para informar al SAT de la probable existencia de un delito fiscal.

1.1. Concepto de delito

Tal vez la definición de “delito” más autorizada es la expresada por el legislador en el artículo 7 del Código Penal Federal (CPF), que establece que el “*Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales*”. No obstante, puede apreciarse de lo transcrito que la definición del CPF no es la más clara ni la más detallada, por ello se hace imperioso consultar diversas fuentes, para ir acuñando el concepto propio y así facilitar el estudio de los delitos fiscales.

Al consultar otras fuentes doctrinales, se distinguen diversas acepciones del delito, entre ellas destaca la que lo define como una “conducta típica, antijurídica y culpable constitutiva de infracción penal” (Enciclopedia Jurídica, 2020). Por su parte, Eugenio Cuello Calón define el delito como una “acción antijurídica, típica, culpable y sancionada con una pena”. Se suma Luis Rodríguez Manzanera expresando que delito es “la acción u omisión que castigan las leyes penales, es la conducta definida por la ley” (Enciclopedia Jurídica, 2020).

² Como compulsas o solicitar información a otras autoridades fiscales y no fiscales.

En el *Diccionario de Derecho Procesal Penal*, acuñado por Marco Antonio Díaz de León, se define al delito como:

Acción u omisión que sancionan las leyes penales. Acción punible entendida como el conjunto de los presupuestos de la pena. Infracción culpable de la norma penal. Su concepto ha variado en el tiempo según la doctrina y las legislaciones. Sin embargo, en términos generales, se le reconocen las siguientes características partiendo de su definición más común; Delito es la acción típica, antijurídica y culpable.

(Díaz de León, 2000, p. 641)

Por su parte, el reconocido jurista Eduardo García Máynez y Espinosa de los Monteros señala que “se da el nombre de delitos a ciertas acciones antisociales prohibidas por la ley, cuya comisión hace acreedor al delincuente a determinadas sanciones conocidas con el nombre específico de penas” (García Máynez, 1999, p. 141).

Los doctores en Derecho Miguel Acosta Romero y Eduardo López Betancourt, en su obra *Delitos Especiales*, recopilan las definiciones de diversos autores, entre ellas la de Cayetano Filangieri, quien afirmó que “el delito es un hecho humano contrario a la ley”; así mismo, citan a Vincenzo Manzini, que define al delito en su noción conceptual como: “el hecho individual con que se viola un precepto jurídico provisto de aquella sanción específica de coerción indirecta que es la pena en sentido propio”; de igual manera, reproducen las consideraciones de Juan Domingo Romagnosi, quien concibe al delito como “el acto de una persona libre e inteligente, dañoso a los demás y a la justicia” (Acosta Romero y López Betancourt, 1994, p. 20).

El *Diccionario Jurídico Mexicano* señala, dentro del concepto “delito”, que es “en derecho penal, acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal” (UNAM, 1983, p. 62), definición que sumamos a las demás citadas para complementar la conceptualización del delito.

El delito, para el ilustre Francesco Carrara, es “la infracción de la ley del Estado promulgada para proteger la seguridad ciudadana, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso” (Carrara citado en Peña González y Almanza Altamirano, 2010, p.

63). Definición que puede generar confusión ya que, en nuestro país, dentro de la materia fiscal existe una diferencia entre una *infracción* (regularmente imputada por una autoridad administrativa y con carácter pecuniario) y un *delito* (regularmente imputado por una autoridad judicial y con una pena corpórea).

Es importante establecer la diferencia entre los conceptos “infracciones” (administrativas) y “delitos”, principalmente se diferencian en la pena que les corresponde y en la autoridad que la aplica. Los autores Carlos Romero, Víctor Martínez y Ricardo Cacho, en su obra titulada *Todo lo que usted quería saber sobre delitos fiscales*, refieren que “Se consideran delitos —y no meras infracciones administrativas— a las transgresiones que se llevan a cabo en contravención a una disposición legal y que ameritan una pena de prisión” (Romero, Martínez y Cacho, 2020, p. 15).

Con relación a la infracción administrativa, Andrés Serra Rojas señala que “es el acto u omisión que definen las leyes administrativas y que no son considerados como delitos por la legislación penal por considerarlos faltas que ameriten sanciones menores” (Serra Rojas citado en Acosta Romero y López Betancourt, 1994, p. 27).

En ese orden de ideas, se deduce que una de las principales diferencias entre infracción y delito fiscal recae sobre el aspecto sancionatorio, ya que la infracción tiene como consecuencia la sanción monetaria, clausura preventiva de locales comerciales, desincorporación de regímenes de tributación, cancelación de autorizaciones, entre otras; mientras que los delitos tienen además una pena corpórea (la privación de la libertad).

Para ser más ilustrativos, se incorporan las siguientes citas del texto vigente del CFF, en donde claramente se pueden comparar las características de las sanciones que se desprenden de una infracción fiscal y de un delito fiscal.

Cuadro 1. Comparativo de sanciones por infracciones y delitos

Infracción fiscal	Sanción
Artículo 86-C. Se considera infracción en la que pueden incurrir los contribuyentes conforme lo previsto en el artículo 17-K de este Código, el no habilitar el buzón tributario, no registrar o no mantener actualizados los medios de contacto conforme lo previsto en el mismo.	Impondrá una multa de \$3,850.00 a \$11,540.00.
Artículo 86-D. A quien cometa la infracción relacionada con la no habilitación del buzón tributario, el no registro o actualización de los medios de contacto conforme a lo previsto en el artículo 86-C, se impondrá una multa de \$3,850.00 a \$11,540.00.
Delito fiscal	Sanción
Artículo 113 Bis. Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.	De dos a nueve años de prisión

Fuente: Elaboración propia con información del CFF (énfasis añadido).³

Además de la diferencia antes apuntada, otra gran divergencia entre las infracciones y los delitos estriba en que las infracciones están diseñadas para ser aplicadas en los procedimientos administrativos en los que la autoridad fiscal tiene imperio y es quien instaura los procedimientos (se ejercen facultades de comprobación como visitas o revisiones de gabinete), estando facultada para aplicar las infracciones y sus sanciones. A razón de lo anterior, se hace evidente que la infracción se ubica en el campo del derecho administrativo.

En cambio, el delito se aplica mediante un procedimiento judicial llevado ante un juzgado, que dirige un juez, en el que la autoridad fiscal funge como una de las partes, con el papel de víctima u ofendido, que pone en conocimiento a la autoridad investigadora para que solicite al juez el ejercicio de la acción penal. De esa manera, el delito se ubica dentro del campo del derecho penal, y específicamente los ilícitos que se analizarán son parte del derecho penal fiscal.

³ Es importante destacar que las cantidades contenidas en las sanciones a las infracciones del CFF se actualizan en términos de lo que señala el artículo 70 del CFF.

En ese sentido, lo que se busca con la coexistencia de las infracciones y los delitos en la materia fiscal es que el contribuyente tenga claro que por el incumplimiento de las disposiciones fiscales, más allá de una sanción económica, existe la posibilidad de una sanción cuya principal repercusión es la privación de su libertad. Y con esta información se logre influir en su ánimo para que cumpla al pie de la letra lo dispuesto en la ley impositiva, específicamente con sus obligaciones fiscales.

Recapitulando, las diferencias entre una infracción y un delito pueden ser confrontadas en el siguiente comparativo:

Cuadro 2. Comparativo de características de infracciones y delitos fiscales

Infracción administrativa	Delito
Sancionada por una autoridad administrativa.	Sancionado por el Poder Judicial a través de jueces o magistrados asignados a juzgados o tribunales.
La conducta del sujeto se considera menos grave y violenta disposiciones de carácter administrativo como: leyes, reglamentos o circulares.	La conducta del sujeto vulnera leyes de carácter penal que protegen bienes jurídicos como: la vida, la salud, el patrimonio, el patrimonio del Estado.
Excepcionalmente hay algunas conductas que el legislador considera sancionar de ambas maneras	Excepcionalmente hay algunas conductas que el legislador considera sancionar de ambas maneras.
Son imputables a personas físicas y personas morales.	Son imputables a personas físicas (a partir de la reforma penal fiscal, es posible aplicar excepcionalmente consecuencias a las personas morales).
No se exige el dolo o culpa para su procedencia.	Se requiere del análisis y de la existencia de la culpabilidad: del dolo y la culpa ⁴
Se aplican penas económicas, clausura preventiva de locales comerciales, desincorporación de regímenes de tributación, cancelación de autorizaciones, entre otras.	Se aplican penas privativas de la libertad y privación de derechos.

Fuente: Elaboración propia con información de diferentes autores citados en el apartado “Concepto de delito”.

⁴ El concepto de dolo y culpa se aborda páginas más adelante en el apartado 1.4 de este capítulo.

Si se toman en cuenta los aspectos más relevantes de las anteriores definiciones, es posible **definir al delito como una conducta que se despliega a través de una acción u omisión ilícita y culpable, expresamente descrita por la ley, cuya ejecución hace acreedor a su autor de determinadas sanciones conocidas con el nombre específico de penas o sanciones criminales, que generalmente son de carácter corpóreo.**

Con base en la obra *Teoría del delito: manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*, de los autores Oscar Peña González y Frank Almanza Altamirano, se considera útil reproducir un cuadro resumen con definiciones del concepto “delito” desde el punto de vista de diferentes materias. Se transcribe en este apartado por considerar que aporta información valiosa al tema en análisis.

Cuadro 3. Conceptos del delito

Conceptos del delito	
Natural	<ul style="list-style-type: none"> • Es delito natural o social la lesión de aquella parte del sentido moral que consiste en los sentimientos altruistas fundamentales (piedad y probidad) según la medida media en que se encuentran en las razas humanas superiores, cuya medida es necesaria para la adaptación del individuo a la sociedad (Garófalo).
Sociológico	<ul style="list-style-type: none"> • Son delitos las acciones determinadas por motivos individuales y antisociales que alteran las condiciones de existencia y lesionan la moralidad media de un pueblo en un momento determinado (Ferri).
Jurídico	<ul style="list-style-type: none"> • Acción típica, contraria al derecho culpable, sancionada con una pena adecuada y suficiente a las condiciones objetivas de la punibilidad (Beling). • Infracción a la ley de un Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañosos (Carrara). • Crimen es, en el más amplio sentido, una injuria contenida en una ley penal, o una acción contraria al derecho del otro, conminada en una ley penal (Feuerbach). • Acto humano sancionado por la ley (Carmignani). • Acción punible entendida como el conjunto de los presupuestos de la pena (Mezger). • Hecho culpable del hombre, contrario a la ley y que está amenazado con una pena (Florián). • Acontecimiento típico, antijurídico, imputable (Mayer).

Legal

- Infracción voluntaria de una ley penal haciendo lo que ella prohíbe o dejando de hacer lo que manda.
- Lesión o puesta en peligro [de] un bien jurídico protegido legalmente con una sanción penal (Código Penal de 1991).
- Acto u omisión que sancionan las leyes penales.

Fuente: Peña Gonzáles y Almanza Altamirano (2010, p. 70).

De la lectura de las anteriores definiciones se rescata la existencia de elementos diversos que integran el delito: habrá siempre sujetos implicados, figuras jurídicas que buscan proteger la norma, hechos que acontecieron, normas jurídicas que regulan la conducta humana. En este sentido, surge como base necesaria de conocimiento la teoría del delito, que ayuda a esclarecer si una conducta realizada por una persona es sujeta de consecuencias punibles.

1.1.1. Clasificación del delito

A fin de conocer una de las características generales de los delitos fiscales en México, en este apartado se revisan las diversas clasificaciones que existen en la doctrina, tanto de los ilícitos federales como los del fuero común. Estas categorías responden a diferentes criterios: considerando su gravedad, las consecuencias de su acción, su duración, los elementos integrantes y los bienes jurídicos que protegen. Para el propósito de este trabajo, se abordan dos clasificaciones que se consideran las más comunes, las cuales se formulan:

- a) Atendiendo al **titular del bien jurídico que resulta lesionado** con la comisión de un delito, y
- b) A **los elementos del tipo**.

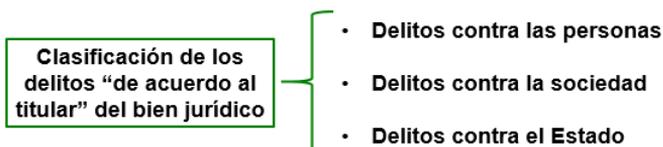
En los siguientes renglones revisaremos la primera clasificación que, como se menciona en su propio nombre, está vinculada al sujeto titular del bien jurídico protegido.

- a) **Atendiendo al titular del bien jurídico que resulta lesionado con la comisión de un delito**

Esta categoría se integra por tres grupos principales, “partiendo inicialmente de los elementos individuales que integran la sociedad (las personas); después

el conjunto social (la sociedad); y por último, la integración de los mismos en una institución de orden y dirección que persigue fines comunes (el Estado)” (INEGI, 2008, p. 6). Esta clasificación la podemos revisar en el Diagrama 1:

Diagrama 1. Clasificación de los delitos



Fuente: Elaboración propia con información del INEGI (2008, p. 6).

- Los **delitos contra las personas** agrupan la comisión de las conductas típicas, antijurídicas y culpables en las cuales se ve afectada directamente cualquiera de los atributos de la persona y la familia individualmente consideradas. En ese sentido, los efectos de los delitos referidos solamente atañen a quienes se ven afectados directamente por los mismos, “desligándonos de la idea de la seguridad colectiva o estatal que se rompe con la comisión de un delito”, es decir, el delito solo incumbe a la persona y su familia (INEGI, 2008, p. 17). En este grupo de conductas típicas se clasifican los siguientes delitos:
 - Contra la vida
 - Contra la integridad corporal o psíquica
 - Contra la libertad física (corporal)
 - Contra la libertad sexual, la seguridad sexual o el normal desarrollo psicosexual
 - Contra las libertades de reunión, expresión y trabajo
 - Contra la seguridad individual, la privacidad y la confidencialidad de las personas
 - Contra el patrimonio
 - Contra la familia
 - Contra la dignidad o la reputación
 - Contra la responsabilidad profesional

- Contra las normas de inhumación o exhumación
- Delitos contra las personas no considerados anteriormente

(INEGI, 2008, p. 17)

- En los **delitos contra la sociedad** se integran la comisión de las conductas típicas, antijurídicas y culpables en las cuales se afecta el entorno social. “De esta manera, los efectos de los delitos aquí considerados rebasan la esfera de la persona o la familia, para afectar a un grupo de integrantes de la sociedad” (INEGI, 2008, p. 34). En este conjunto de conductas típicas se enlistan los siguientes delitos:

- Contra la salud
- Contra la seguridad pública
- En contra de la fe pública
- Contra la economía pública
- Contra el equilibrio ecológico
- Delitos financieros
- Delitos contra la sociedad no considerados anteriormente

(INEGI, 2008, pp. 34-35)

- Dentro de los **delitos contra el Estado** está regulada la comisión de las conductas típicas, antijurídicas y culpables en las cuales “se afectó el respeto, características esenciales, atribuciones, correcto desempeño de las funciones y la alteración de los elementos del estado, trascendiendo a la vida nacional en el plano del derecho internacional” (INEGI, 2008, p. 43). En este catálogo de conductas típicas se catalogan los siguientes delitos:

- Contra la seguridad del estado
- Contra las disposiciones migratorias
- Contra la adecuada prestación del servicio público
- **Contra el patrimonio de la nación**
- Contra el adecuado funcionamiento de las vías de comunicación o medios de transporte

- Por incumplimiento de obligaciones o prohibiciones a los servidores públicos
- Por incumplimiento u oposición de particulares
- Contra la adecuada procuración e impartición de justicia
- Contra el correcto funcionamiento del sistema electoral
- Contra el cumplimiento del derecho internacional
- Contra el orden militar
- Contra el estado, no considerados anteriormente

(INEGI, 2008, pp. 43-44)

Para los fines de este estudio, cabe describir a detalle el delito contra el patrimonio de la nación:

En este subgrupo se encuentran aquellos delitos en los cuales existió un aprovechamiento o uso ilegal, menoscabo, ocultación o destrucción de bienes, derechos y obligaciones que a su favor tiene el estado mexicano, en detrimento de este mismo. (INEGI, 2008, p. 49)

Esta clase de delito entraña a su vez aquel cometido contra el erario público, con el subtipo de defraudación fiscal:

- **Contra el erario.** Aquí se encuentran los delitos de apoderamiento de bienes en posesión de una autoridad [ejemplo: una devolución improcedente de impuestos] o la disminución directa de los montos y bienes que por concepto de recaudación fiscal debían [pagarse por parte de los contribuyentes] obtenerse o estaban en posesión del fisco, lo que provoca un decremento en los mismos y violenta las disposiciones que regulan la rendición de información, requisitos, cálculo y pago de los impuestos por parte de los contribuyentes.
- **Defraudación fiscal.** Esta clase de delito incorpora todas aquellas figuras típicas en las que para su configuración, el victimario [sujeto activo] lleva a cabo una serie de actos tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o bien hacerlo en menor medida en relación a como

en términos de las leyes impositivas tendría que hacerlo, afectando de tal manera al erario.

(INEGI, 2008, p. 49)

Además de existir clasificaciones de delitos conforme al bien jurídico protegido, también hay catalogaciones que atienden a los elementos del tipo penal regulado por la norma. A continuación, se revisan algunas clasificaciones, puesto que, para el estudio de los delitos fiscales, se considera útil explorarlas:

b) Respetto a los elementos o estructura del tipo

La característica principal de esta clasificación es que surge del diseño jurídico de cada delito, plasmado en la redacción que el legislador incorporó a la ley penal.

I. Según los elementos del tipo objetivo

a) Por el **autor** o sujeto activo:

1. De acuerdo al **número de sujetos**, estos pueden ser:

- **Unisubjetivos**: requieren solamente un único autor o sujeto activo del delito, por ejemplo: delito de robo, allanamiento, defraudación o fraude.
- **Plurisubjetivos**: delitos cuya realización involucra la concurrencia de dos o más sujetos activos, por ejemplo: violación múltiple, delincuencia organizada.

2. Por la **calidad o característica especial del autor**:

- Delitos **comunes**: no requieren una calidad del autor, es decir, cualquier persona los puede cometer, ejemplo: delito de lesiones.
- Delitos **especiales**: requieren especial condición o calidad del sujeto activo, ejemplo: el delito de peculado del art. 223 del CPF requiere el carácter de autoridad o funcionario.
- Delitos **especiales propios**: que no cuentan con un tipo común paralelo, en otras palabras, que no existen otros delitos que tengan las mismas conductas, salvo las calidades especiales de los sujetos.

- Delitos **impropios**: cuentan con un tipo común paralelo, esto es, existe otro delito en donde se configura una especie de espejo en sus elementos, salvo por la calidad de los sujetos, por ejemplo: junto al delito de robo, hay que tener en cuenta la conducta del peculado regulada en el art. 223 del CPF, pues coincidirán en muchos de sus elementos conductuales.

b) Por la **acción o conducta típica y el resultado**:

1. Delitos **de mera conducta**: en esta clase de tipos solo se requiere una determinada acción u omisión, sin necesidad de un resultado o afectación, de modo que en los delitos no cabe frustración, ya que en el momento en el que se realiza toda la conducta (o toda la omisión), ya se ha consumado el delito. Como ejemplo existe la desocupación o desaparición del domicilio fiscal.
2. Delitos **de resultado**: para su consumación es necesario que se produzca un resultado, material o ideal, que surja como consecuencia de la conducta y que sea diferente de la misma. Por ello, sí cabe en estos tipos la tentativa del delito. En esta clasificación se puede encontrar el delito de defraudación fiscal, que exige la existencia de la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

De la revisión a la clasificación de los delitos se observa que, de manera general, se pueden conocer sus principales características, pues al analizar las conductas es posible identificarlas.

En el siguiente apartado se revisarán las modalidades del delito, que representan un aspecto necesario para definir aspectos como el cómputo de plazos para su investigación o su judicialización, con la finalidad de sumar dichos conceptos a las bases del conocimiento de los delitos fiscales.

I.1.2. Modalidades del delito

Al conocer las modalidades de los delitos por cuanto a su acción, es posible identificar el momento justo de la comisión del ilícito, lo que ayuda a desarrollar, en la materia penal-fiscal, el cómputo de la preclusión del derecho que tiene la autoridad fiscal, como parte ofendida, para presentar el requisito de procedibilidad ante el Ministerio Público.

Esta clasificación la hace el legislador en el artículo 7 del CPF y puede verse en el Diagrama 2:

Diagrama 2. Modalidades del delito



Fuente: Elaboración propia con información del artículo 7 del CPF.

El delito es instantáneo *“cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos los elementos de la descripción penal”* (CPF, art. 7 fr. I). Para Carrara, los **delitos instantáneos** son aquellos “en los que ‘la violación del derecho se agota en un solo momento’”. Como ejemplo menciona el homicidio, las lesiones, el estupro” (Carrara citado en Cardona Arismendi, 2018, p. 23). Otro ejemplo podría ser el disparo de arma de fuego, que tiene como característica que la acción que consuma el delito “no deja tras de sí ningún efecto y todo termina con la puesta en peligro o agresión del bien jurídico tutelado” (Cardona Arismendi, 2018, p. 26).

Por su parte, con relación a esta clasificación de delitos instantáneos, el doctrinista Eugenio Cuello Calón los define como “aquellos en los que la violación jurídica realizada en el momento de la consumación, se extingue con ésta”. Y como ejemplo da el homicidio, el robo y el hurto” (Cuello Calón citado en Cardona Arismendi, 2018, p. 24).

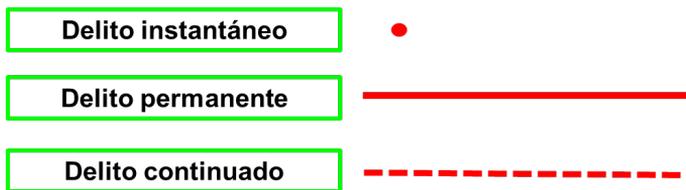
Por lo que respecta a los **delitos permanentes o continuos**, el artículo 7, fracción II, del CPF señala que se configuran *“cuando la consumación se prolonga en el tiempo”*. Así mismo, Carrara señala que “son aquellos en que ‘la violación del derecho se prolonga o puede prolongarse (temporalmente) de manera indefinida’”. A manera de ejemplo, cita la asociación de malhechores, el rapto, el plagio, la cárcel privada o privación ilegal de la libertad (Carrara citado en Cardona Arismendi, 2018, p. 25).

En cuanto al **delito continuado**, el artículo 7, fracción III, del CPF estipula que se configura “*cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal*”. El jurista Sebastián Soler afirma que se “comete cuando una sola resolución delictiva se ejecuta por medio de varias acciones, cada una de las cuales importa una forma análoga de violar la ley” (Soler citado en Cardona Arismendi, 2018, p. 27). El ejemplo que ilustra lo anterior es el del trabajador de un almacén que, en reiteradas ocasiones, roba mercancías.

Esta clase de ilícito, el delito continuado, es una ficción legal porque en realidad cuando se configura se comenten varios delitos, sin embargo, por la unidad en el sujeto activo, en el pasivo y en el propósito delictivo, se puede decir que solamente se realizó un delito.

Para finalizar esta sección, se reproduce el Diagrama 3, representación hecha por el académico Bernardino Alimena para fines didácticos, con el que se ilustra la modalidad de los delitos:

Diagrama 3. Gráfica lineal de la modalidad de los delitos



Fuente: Elaboración propia con información de Cardona Arismendi (2018, p. 27).

Más adelante, en el presente documento se retomará esta clasificación, ya que es necesaria para el cómputo de la preclusión del derecho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) al formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio por la existencia de delitos fiscales.

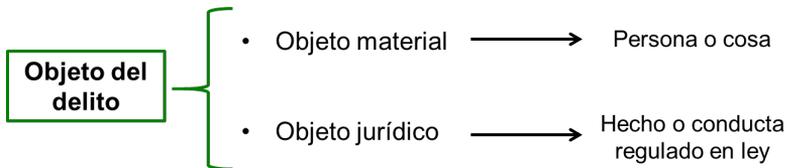
I.1.3. Objeto del delito

La creación de las normas penales tiene una finalidad primordial, que consiste en buscar el equilibrio en la convivencia social. En ese sentido, con su redacción se enfocan a regular y salvaguardar la integridad y la vida de las personas, cosas, bienes o intereses.

Hay doctrinistas que han teorizado que el objeto del delito tiene dos connotaciones o acepciones. Por un lado, hacen referencia al objeto material (es la persona o cosa sobre la que se despliega la conducta típica, es decir, que puede llegar a ser el sujeto pasivo del delito) y, por el otro, destacan el objeto jurídico del delito, que es el “hecho que se describe en el tipo legal” (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 89), considerado también como el bien jurídico tutelado o protegido por la norma penal.

Lo que se explica en este apartado, puede verse de forma resumida en el Diagrama 4:

Diagrama 4. Objeto del delito



Fuente: Elaboración propia con información de Peña Gonzáles y Almanza Altamirano (2010).

El objeto de delito constituye la cosa dañada o la cosa sobre la que recae el tipo penal, que está asociada a la realidad perceptible por todos los individuos en general; en la materia penal fiscal es el Estado como persona jurídica, ya que es el que resiente las afectaciones en diversas vertientes del sistema de recaudación tributaria.

I.1.4. Bien jurídicamente tutelado

Toda tipificación del delito debe proteger jurídicamente un bien para así servir adecuadamente a sus fines. El enunciado establecido en ley que regula cada conducta considerada como delito salvaguarda determinados bienes que considera necesario proteger para mantener un equilibrio y una armonía social. Un bien jurídico, en la teoría del delito, es un valor considerado fundamental para mantener el equilibrio en una sociedad, este es el valor que la norma penal “quiere proteger de comportamientos humanos que puedan dañarlo” (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 142), es el interés vital del individuo o de la colectividad protegido por la legislación en materia penal.

Por ejemplo, en los delitos clasificados como del fuero común, al legislador le corresponde tutelar la vida de las personas, así crea los delitos de homicidio, aborto y participación en el suicidio, homicidios en razón del parentesco o relación, con lo cual pretende proteger la vida humana, en estos casos, el bien jurídicamente tutelado será la vida de las personas.

En materia penal fiscal se protegen bienes jurídicos, dependiendo de cada delito al que se haga referencia se podrá establecer que existen diversos bienes que se tutelan, como puede ser el erario público, el comercio nacional, el tráfico de mercancía, el ingreso y salida de mercancías del país, entre otros.

El bien jurídicamente protegido se encuentra asociado a una ficción del derecho, no apreciable en la realidad. Por ejemplo, en el delito de daños a las cosas o propiedades, la ficción jurídica es precisamente la propiedad, y el objeto material del delito es la cosa dañada, el objeto que es perceptible en la realidad en general.

En México, la redacción de las normas que integran los Códigos Penales y, en algunos casos, las leyes especiales por materia mencionadas en el artículo 11 Bis, apartado B, del CPF⁵, establecen la protección de los siguientes bienes jurídicos:

A. Bienes jurídicos de la persona

- La vida
- La integridad corporal o psíquica
- La libertad física (corporal)
- Libertad sexual, la seguridad sexual o el normal desarrollo psicosexual
- Las libertades de reunión, expresión y trabajo
- La seguridad individual o social de las personas
- El patrimonio
- La familia
- La dignidad o la reputación
- La responsabilidad profesional
- El respeto a los muertos

⁵ Entre otras las leyes especiales son el CFF, Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos (LFAFE), la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Hidrocarburos (LFPSDMH), Ley de la Propiedad Industrial (LPI), Ley de Instituciones de Crédito (LIC).

B. Bienes jurídicos de la sociedad

- La salud
- La seguridad pública
- La fe pública
- La economía pública
- El equilibrio ecológico
- El estado financiero

C. Bienes jurídicos del Estado

- La seguridad del estado
- La regulación migratoria
- La adecuada prestación del servicio público
- El patrimonio de la nación
- El adecuado funcionamiento de las vías de comunicación o medios de transporte
- Correcto desempeño de los servidores públicos
- Correcto desempeño de particulares
- La adecuada procuración e impartición de justicia
- El correcto funcionamiento del sistema electoral
- El cumplimiento del derecho internacional
- El orden militar

(INEGI, 2008, pp. 15-16)

Para diseñar los tipos penales, es preciso establecer los elementos que los integran, con la finalidad de hacer efectiva la protección de los bienes jurídicos tutelados. El apartado siguiente está dedicado a los elementos que concurren para integrar un delito.

1.2. Elementos del delito

Para los funcionarios de las áreas fiscalizadoras es muy útil conocer los elementos de los delitos, ya que quien analiza los hechos que puedan entrañar ilícitos, de manera natural se sumerge en el diseño jurídico que el legislador construyó. Tener conocimiento del tema facilita identificar las conductas de los contribuyentes que

puedan constituir un delito fiscal y con ello documentar de manera oportuna el expediente para que sirva de base al requisito de procedibilidad que se necesite integrar para que el MP solicite el ejercicio de la acción penal.

Desde la simple lectura que se hizo del artículo 7 del CPF, en el apartado “1.1 Concepto de delito”, en donde se transcribe el primer párrafo que define el delito como “*el acto u omisión que sancionan las leyes penales*”, se empiezan a vislumbrar terminologías propias del derecho penal, como “acto”, “omisión”, “sanción”, “ley penal”. Si continuamos la lectura de los párrafos restantes del artículo 7, encontramos otros tecnicismos que se suman a la conceptualización del delito, su clasificación y elementos, haciendo necesario detenerse en cada punto para ir entendiendo el mundo de los delitos.

Existen multiplicidad de doctrinas en la teoría del delito que hacen diversas clasificaciones con variantes en sus estructuras. Se habla de los elementos del delito y los elementos del tipo penal, que son conceptos relacionados con el derecho penal, pero tienen significados y funciones diferentes.

1.2.1. Elementos del delito

- Son los componentes básicos que constituyen un delito. Los elementos del delito “son los componentes y características, no independientes, que constituyen el concepto del delito” (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 59). Estos elementos son:
 - a. Tipicidad: La acción u omisión debe estar tipificada en la ley penal como un delito.
 - b. Antijuridicidad: La acción u omisión debe ser contraria a la ley y violar un derecho o interés protegido.
 - c. Culpabilidad: El autor del delito debe tener la capacidad de comprender y controlar sus acciones.
 - d. Imputabilidad: El autor del delito debe ser responsable de sus acciones.

1.2.2. Elementos del tipo penal

Son los componentes específicos que definen un delito en particular. Estos elementos son:

- a. Sujeto activo: La persona que comete el delito.
- b. Sujeto pasivo: La persona o entidad que sufre el daño o perjuicio.
- c. Acción u omisión: La conducta que constituye el delito.
- d. Resultado: El efecto o consecuencia de la acción u omisión.
- e. Nexo causal: La relación entre la acción u omisión y el resultado.
- f. Tipicidad: La acción u omisión debe estar tipificada en la ley penal como un delito.

(Plascencia Villanueva, 2004, pp. 101-107)

En resumen, los elementos del delito son los componentes generales que definen un delito, mientras que los elementos del tipo penal son los componentes específicos que definen un delito en particular.

1.2.3. Estructura del tipo penal

Los elementos del tipo penal se han clasificado doctrinalmente en tres grandes apartados: los elementos objetivos, los elementos subjetivos y los elementos formales o normativos. Los elementos del tipo penal aluden a aspectos de subjetividad, normatividad y descriptividad en términos amplios (Plascencia Villanueva, 2004, p. 102).

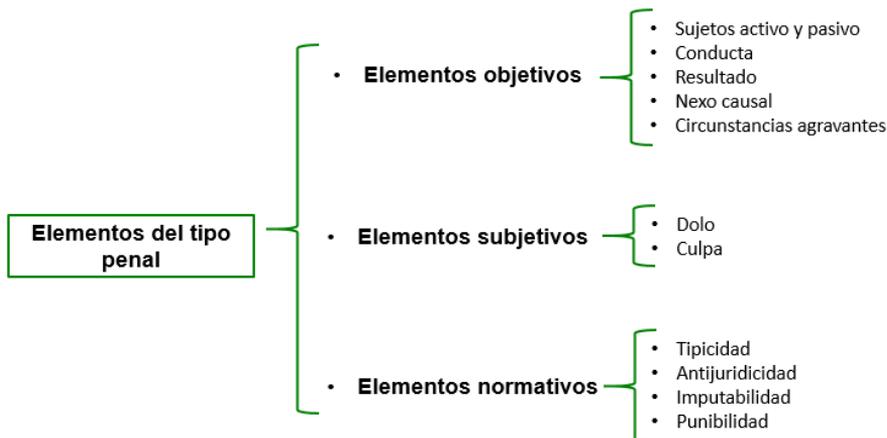
Los **elementos objetivos**, al constituir lo concerniente al objeto y su realidad, en materia de delitos incluyen al sujeto activo y al sujeto pasivo, la conducta de ambos, los resultados de la conducta, el nexo causal y, en caso de que existan, las circunstancias que puedan considerarse agravantes.

En el caso de los **elementos subjetivos**, que entrañan lo inherente al sujeto que observa y a su modo de percibir la realidad del objeto, en materia de delitos encontramos al dolo y la culpa.

Finalmente, los **elementos formales o normativos**, que son aquellos presupuestos jurídicos que se necesitan para la configuración del delito, exigidos por la redacción de la norma penal, se integran por tipicidad o atipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad y la punibilidad.

Recapitulando, los elementos del tipo penal pueden agruparse según el Diagrama 5:

Diagrama 5. Elementos del tipo penal



Fuente: Elaboración propia.

En el proceso penal, los funcionarios fiscales han de considerar que, si el Ministerio Público formula acusación, éste debe analizar previamente con especial cuidado que los hechos que imputa constituyen una conducta típica, antijurídica y que los sucesos no están acompañados de causales de inculpabilidad (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 6), en ese sentido es recomendable que desde la oficina de las autoridades fiscales se conozca la teoría del delito y su aplicación. En otras palabras, que se revise la existencia de todos los elementos con los que debe acreditarse el cuerpo del delito o elementos del tipo penal y la probable responsabilidad en los delitos fiscales.

Esto será más factible y tendrá grandes probabilidades de éxito si se trabaja en la misma sintonía y con el mismo conocimiento base desde el seno de las autoridades fiscales, empezando por las áreas fiscalizadoras que, al llevar a cabo los actos de fiscalización, son las que observan de primera mano las conductas realizadas por los contribuyentes o los terceros relacionados, conductas que pueden entrañar la probable responsabilidad en materia de delitos fiscales.

No es ocioso mencionar que, dentro de la teoría del delito, algunos autores hacen una clasificación adicional de los elementos del delito, distinguiendo

entre los elementos positivos (conducta o hecho), que son aquellos que dan la oportunidad de verificar y comprobar la existencia del delito y son: la tipicidad, la antijuricidad, la culpabilidad y la punibilidad; y los aspectos negativos (ausencia de conducta o de hecho), que al contrario de los elementos positivos permiten descartar la existencia del delito, y son: la atipicidad, las causas de justificación, la inculpabilidad, y las excusas absolutorias (AMIJ, 2022, p. 3; Calderón Martínez, 2017, p. 3).

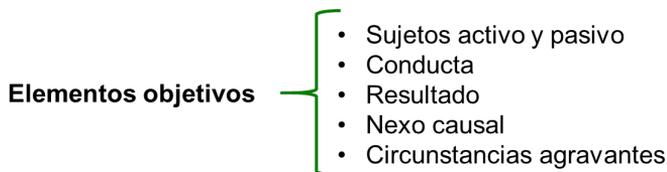
En las siguientes secciones, este capítulo se ocupará a profundidad de los conceptos que integran la clasificación recogida en este apartado, con la finalidad de definir cada uno de los elementos.

I.3. Elementos objetivos del tipo penal

En el apartado anterior se definió el concepto de *elementos objetivos* del delito, que son los aspectos que revelan personas, cosas y modos. Son todos aquellos que se exteriorizan, en este caso es la acción misma, en donde se encuentra el verbo rector, el instrumento del delito, el sujeto activo y pasivo del delito, y las cosas que sufren los efectos de la conducta dañina, que en el caso específico de los delitos fiscales son las contribuciones omitidas.

Para mayor claridad, la exposición seguirá los puntos expuestos en el Diagrama 6.

Diagrama 6. Elementos objetivos del tipo penal



Fuente: Elaboración propia.

I.3.1. Sujetos

En su obra *De Cive*, Thomas Hobbes dejó para la posteridad la conocida frase “homo homini lupus”, traducida al español refiere que “El hombre es el lobo del hombre”. Con esa frase es posible tener una idea clara de que en la vida cotidiana generalmente existirán conductas que beneficien a determinadas

personas, quienes con su poderío (militar, económico o fuerza corporal) pueden avasallar a otras y de esa manera causarles un perjuicio que, traducido al campo penal, sin lugar a dudas se estaría en presencia de la existencia necesaria de los sujetos activos y sujetos pasivos de los delitos.

Los sujetos, dentro de la teoría del delito, son considerados como elementos del tipo. Los elementos del tipo son definidos como “aquellos factores, estados, referencias y modalidades que rodean al tipo penal, y que forman parte de la descripción legal” (Calderón Martínez, 2017, p. 15).

De forma general, el ser humano ha sido considerado como uno de los elementos necesarios para que se configure el delito, considerándolo como ente que despliega la conducta delictiva o como ente que sufre las consecuencias de la conducta de otros, “para la consumación de un tipo penal se requiere la confluencia de un comportamiento humano lesivo a los intereses de la sociedad” (Plascencia Villanueva, 2004, p. 70).

Cuando se investigue una conducta que probablemente sea constitutiva de un delito, generalmente existirá “un sujeto activo desplegando un comportamiento dañino o peligroso para los intereses de la sociedad, y un sujeto pasivo, entendido como la persona receptora del daño dirigido por el sujeto activo” (Plascencia Villanueva, 2004, pp. 70-71).

De estos dos sujetos, se aborda en primera instancia lo que corresponde al sujeto activo:

3.1.1. Sujeto activo

El **sujeto activo** del delito se define como “la persona individual con capacidad penal que realiza la conducta típica. Solamente una persona individual puede cometer delitos” (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 72).

Si revisamos la redacción de los tipos penales, incluso en la materia fiscal, habitualmente la descripción de la conducta típica “se refiere a personas en general con la expresión ‘al que’, ello significa que el **sujeto activo** puede ser cualquier persona” (Díaz-Aranda, 2014, p. 52, énfasis añadido).

No obstante, habrá algunos tipos penales que requerirán que el sujeto activo tenga alguna cualidad específica, caso contrario no se pudiera actualizar el delito. A manera de ejemplo, en el artículo 223 del CPF, se habla de la comisión

del peculado, que salvo la conducta señalada en su fracción III, las otras tres conductas establecidas requieren que el sujeto activo sea un servidor público.

3.1.2. Sujeto pasivo

En la teoría de los delitos, a la par de la existencia de los sujetos activos, ya definidos en el apartado anterior, necesariamente encontramos los sujetos pasivos, definidos como “aquella persona o ente cuyo bien jurídico fundamental fue lesionado o puesto en peligro con el comportamiento del sujeto activo” (Díaz-Aranda, 2014, p. 46).

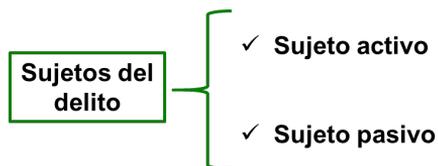
El **sujeto pasivo** del delito es considerado como “el objeto jurídico u objeto de protección de la ley penal, objeto material del delito” (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 17).

Entre las múltiples definiciones que describen al sujeto pasivo, aquella característica que más resalta es que, para la materia penal, es el titular del interés jurídico lesionado o puesto en peligro (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 74). En el caso de los delitos fiscales, el **sujeto pasivo** titular del interés jurídico es el Estado en sus diversas vertientes, si bien cabe aclarar que en muchas ocasiones el sujeto pasivo es diferente al sujeto perjudicado.

El artículo 92 del CFF señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos fiscales y por ello, para proceder penalmente, dependiendo de cada delito, deberá presentar querrela, declaratoria de perjuicio, declaratoria o denuncia.

Los conceptos expuestos en este subapartado se aprecian de forma resumida en el Diagrama 7:

Diagrama 7. Sujetos del delito



Fuente: Elaboración propia.

Con relación a la materia penal fiscal, es importante mencionar que el sujeto activo del delito también puede ser una persona moral, como ocurre en los delitos de contrabando y su equiparable, defraudación fiscal y su equiparable, y el delito por tráfico de comprobantes fiscales (previsto en el artículo 113 Bis del CFF). La responsabilidad penal de las personas jurídicas está claramente establecida en el artículo 11 Bis del CPF en relación con la comisión de los delitos siguientes en materia fiscal:

Cuadro 4. Responsabilidad de las personas jurídicas

Delito	Artículo 11 Bis del Código Penal Federal
Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del CFF	Apartado B, fracción VII
Defraudación Fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109 del CFF	Apartado B, fracción VIII
El delito previsto en el artículo 113 Bis del CFF [sanciona a quien expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados]	Apartado B, fracción VIII Bis

Fuente: Elaboración propia, con información del artículo 11 Bis del CPF.

En ese sentido, tanto personas físicas como personas morales, por las conductas que realicen, pueden ser sujetos de reproche penal por delitos fiscales. En el siguiente apartado se definirá el concepto de conducta para efectos de la teoría del delito.

1.3.2. Conducta

En el sistema jurídico mexicano, bajo el principio de legalidad desde la óptica del particular, lo que se resalta justamente es la conducta del individuo, ya que dicho principio señala que **“puede hacer todo aquello que no le esté expresamente prohibido”**. Esto es así, al establecerse doctrinalmente que el delito es un comportamiento humano que, de acuerdo a la ley, está prohibido y que generalmente va acompañado de la advertencia de la imposición de una penalidad para quienes no acaten las restricciones reguladas.

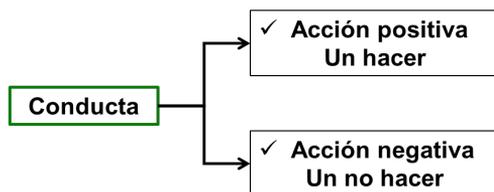
Con relación a lo señalado en el párrafo anterior, los autores Peña González y Almanza Altamirano, en su obra titulada *Teoría del delito: manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*, apuntan que: “En todo tipo [penal] hay una conducta, entendida como comportamiento humano (**acción u omisión**) que vienen descritas en los códigos penales por un verbo rector” (2010, p. 141).

A través de las fuentes reales y las fuentes históricas del derecho, el legislador identifica conductas que lesionan o ponen en peligro grave a un bien fundamental para la sociedad, y en consecuencia toma la decisión de prohibirlas penalmente e incorporar su descripción en la ley penal (Díaz-Aranda, 2014, p. 45).

Siguiendo a Peña y Altamirano (2010), así como a Plascencia Villanueva (2004), puede decirse que la conducta es toda actuación controlada y dirigida por la voluntad del hombre (sujeto activo) que causa un resultado en el mundo exterior y que es penalmente relevante, es decir, que detona consecuencias jurídicas penales.

La conducta se puede presentar en dos vertientes diferentes: una positiva y otra negativa. Puede gravitar en **un hacer** o en **un no hacer**. “En el primer caso se tiene la acción (en sentido estricto, denominada acción positiva) y en el segundo caso encontramos a la omisión (o acción negativa)” (Plascencia Villanueva, 2004, p. 48). Es decir, en la acción positiva es necesario que el sujeto activo del delito exteriorice su conducta; y en el segundo caso es imperioso que el sujeto activo deje de hacer algo a lo que se encuentre obligado. Esta doble dimensión de la conducta está contemplada en el artículo 8 del CPF cuando habla de “*acciones u omisiones delictivas*”. Lo anterior se resume en el Diagrama 8.

Diagrama 8. Clasificación de la conducta



Fuente: Elaboración propia.

A manera de ejemplo, es posible citar el caso de delito de defraudación fiscal, regulado en el artículo 108 del CFF, que integrando la conducta ilícita revela algunos verbos rectores en sentido positivo y también en negativo, pues señala lo siguiente:

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

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

(Énfasis añadido)

En este fragmento pueden distinguirse los verbos rectores utilizados en la redacción del tipo penal, que representan las conductas del delito regulado por el legislador y que son consideradas como defraudación fiscal, entre ellas “**usar engaños**” (engañar), “**aprovechamiento**” (aprovechar o aprovecharse) y “**omitir**” u “**omisión de**”, acciones que se clasifican como positivas (usar, engañar o aprovecharse) y como negativas (omitir), es decir, la ejecución de cosas prohibidas o la omisión del cumplimiento de obligaciones. Así, tenemos que la descripción de la conducta típica en la defraudación tributaria comprende tanto la acción como la acción por omisión.

I.3.2.1. Medios comisivos

Los elementos o medios comisivos en los tipos penales son los instrumentos, mecanismos o facilitadores para llevar a cabo las conductas delictivas, no son esenciales, pero en algunos diseños jurídicos “estos elementos se presentan y sirven como el medio a través del cual el sujeto puede realizar su conducta” (Rivera Leyva y Rosas Ruíz, 2016, p. 15).

Cuando el diseño del tipo penal exija medios comisivos para su consumación, en la lectura de su redacción se podrán localizar “los términos ‘al que por medio de’, ‘al que valiéndose de’ o bien, ‘al que utilizando’, pero siempre indicará una forma [o más] en la que el sujeto tendrá que realizar la conducta” (Rivera Leyva y Rosas Ruíz, 2016, p. 15).

En ese sentido, al analizar la redacción del tipo penal del delito de que se trate, cuando se detecte que el legislador considera necesaria la existencia de elementos comisivos para la consumación del ilícito penal, reciben el nombre de **tipos de formulación casuística**, y cuando no se requieran, son denominados **tipos de formulación libre** (Rivera Leyva y Rosas Ruíz, 2016, pp. 15-16). Esto es importante porque se deberán acreditar estos elementos adicionales ante el juez.

Una de las características de los elementos comisivos es que pueden presentarse en forma material o de manera subjetiva (Pardo Marquina, 2021). Por ejemplo, en el caso del delito de defraudación fiscal, el medio comisivo exigido por la norma es el uso del **engaño**, que se puede presentar de forma subjetiva, ya que el contribuyente pudiera engañar a la autoridad fiscal mintiendo en relación a los ingresos realmente obtenidos, dándoles una naturaleza diversa que no sea acumulable para pago de contribuciones, a las deducciones realmente erogadas, plasmándolo en una declaración que presente.

Dentro de algunos tipos penales se establece la necesidad de la existencia de medios comisivos, que son todos aquellos mecanismos que se utilizan para realizar o desarrollar la conducta del sujeto activo (Silva Carreras, 2021, p. 108). De manera general, en el Cuadro 5 se ejemplifican algunos medios comisivos localizados en los tipos penales:

Cuadro 5. Medios comisivos

Medios comisivos
Daño grave, amenaza de coerción física
Uso de violencia física, moral o psicológica
Uso de la fuerza, la coerción
El engaño
Seducción
Abuso de poder
Posición jerárquica de confianza
Situación de vulnerabilidad
Concepción o recepción de pagos
Amenaza de denunciar situación migratoria
Adicciones
Violencia con armas de fuego o explosivos*

Fuente: Noriega Sáenz y García Huitrón (citados en Silva Carreras, 2021, p. 114).

* Información agregada al cuadro original.

En el caso de los delitos fiscales, existen medios comisivos diversos a los antes citados, de acuerdo a la naturaleza de cada tipo penal fiscal establecido para configurar las conductas de los responsables. Al igual que en el Cuadro 5, se citan algunos de los medios comisivos específicos de los delitos fiscales en el Cuadro 6:

Cuadro 6. Medios comisivos en delitos fiscales

Medios comisivos delitos fiscales
Aprovechamiento del error
El engaño
Comprobantes fiscales digitales por internet
Aeronaves
Mercancías
Declaraciones
Vehículos
Datos, informes o avisos
Solicitudes de devolución de impuestos
Domicilios
Registros contables
Información

Fuente: Elaboración propia con información del Título Cuarto, Capítulo II del CFF.

Los medios comisivos mencionados en este apartado facilitan o permiten que se logre la finalidad o resultado del delito, aspectos que no se deben perder de vista al analizar conductas de los contribuyentes que pudieran ser constitutivas de delitos. En el siguiente apartado se abordará el concepto del *resultado* del delito.

1.3.3. Resultado

Son aquellas consecuencias, efectos o frutos previstos en ley, que derivan de la comisión de una conducta delictiva, es decir, derivan del actuar del sujeto activo del delito. El resultado puede ser material o formal:

- Material.** Consiste en que se genera una afectación dañosa que es perceptible en el mundo exterior. Es “una modificación o cambio del mundo exterior, como consecuencia de la manifestación de voluntad” (González Castro, 2008, p. 86) del sujeto activo del delito.

- **Formal o jurídico.** Consiste en que solamente se necesita la conducta o comportamiento dañoso del sujeto activo y no una consecuencia perceptible en el mundo material. Carece de interés el resultado de la voluntad, lo que es relevante es la conducta en sí misma.

En lo que atañe al delito de defraudación fiscal y con apoyo en lo anterior, es posible señalar que la conducta, en este caso el uso de engaños o aprovechamiento de errores, trae como resultado una **afectación, merma, menoscabo o perjuicio al patrimonio del Estado, es decir, al fisco federal.**

Necesariamente deberá existir al menos un vínculo entre la acción del sujeto activo del delito y el resultado, tema que se revisa en el siguiente apartado.

1.3.4. Nexo causal

“La causa de la causa es la causa de lo causado” (Díaz-Aranda, 2014, p. 57), frase habitual de la teoría causalista, también recitada en los siguientes términos **“El que es causa de la causa es causa del mal causado”**. Esta redundancia pareciera trivial, sin embargo, al agregarle sinónimos a la palabra causa se lee con mayor claridad: **El que es origen de la causa es productor del mal resultado.**

En el plano jurídico, “de forma general, se puede definir el nexo causal como la relación que existe entre la acción y el resultado, de modo que puede afirmarse que éste es consecuencia de aquella” (Brenes Arias, 2016, p. 7). O en otras palabras, el nexo causal “es el vínculo que existe entre la conducta y el resultado” (Calderón Martínez, 2017, p. 11).

Solo si existe ese nexo es posible atribuir al sujeto dicho resultado: “El nexo causal permite determinar cuándo un resultado debe ser atribuido a un sujeto determinado para efecto de achacarle responsabilidad” (Brenes Arias, 2016, p. 73). Con relación a ello, respecto a la materia penal-fiscal en el artículo 95 del CFF se establece quiénes son responsables de los delitos fiscales, con los cuales se deberá establecer en determinado momento un nexo causal entre la conducta y el resultado.

Para establecer esta relación entre la conducta del sujeto activo del delito y el resultado, es necesario que se utilicen medios probatorios para demostrar que efectivamente es atribuible la conducta del agente activo al resultado de la conducta delictiva.

Las pruebas idóneas para demostrar la relación causa-efecto dependerán del tipo de delito, por ejemplo, en el caso de un homicidio con arma de fuego, serían necesarias las siguientes pruebas para establecer el nexo causal:

- Autopsia: practicada por médico forense para determinar las causas de la muerte.
- Pruebas de criminalística: son pruebas de campo para establecer cómo, cuándo, dónde, quién y en qué circunstancias sucedió el hecho.
 - Determinar si el probable responsable disparó o no el arma.
 - Establecer la trayectoria de la bala.
 - Reconstruir la posición entre la víctima y victimario.
 - Desarrollar la mecánica de hechos.
 - Comparar el calibre del arma del presunto responsable contra el calibre de la bala que le causó la muerte a la víctima.
 - Revisar el testimonio de testigos y otros indicios.

En los delitos fiscales se acredita el nexo causal con diversas pruebas como el dictamen técnico fiscal, actas circunstanciadas, declaraciones presentadas, contabilidad proporcionada e información facilitada por terceros y por otras autoridades y aquella que se le haya proporcionado al contribuyente para que se manifestase. Por ejemplo, en la defraudación fiscal o su equiparable; con el dictamen se pretende demostrar que el contribuyente, con su conducta de omisión obtuvo un beneficio económico indebido en detrimento del fisco federal, al dejar de pagar total o parcialmente alguna contribución o realizar la autoaplicación o recepción de un beneficio fiscal indebido. A lo anterior se suma la información de las declaraciones presentadas con datos diversos a los que en términos de las disposiciones fiscales le hubieran correspondido.

De igual manera, en el delito fiscal de tráfico de comprobantes fiscales, el nexo causal será ubicarse como emisor al expedir comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), o como vendedor de los comprobantes; así mismo, aparecer como receptor de comprobantes o como comprador de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Dichas circunstancias deberán demostrarse con la existencia del CFDI y los datos que contengan, con pruebas periciales que permitan verificar que se

realizó la compraventa de los comprobantes, demostrando que no se realizaron las operaciones. La conducta del sujeto activo (bien emisor o bien receptor del CFDI) provoca un perjuicio patrimonial, y el perjuicio ha de aparecer causalmente vinculado a la acción engañosa de facturar o deducir operaciones simuladas, pues se les dio la apariencia de una operación real sin desarrollarla de forma efectiva.

I.3.5. Circunstancias agravantes

Según expone el catedrático e investigador jurídico Francisco Muñoz Conde (1999), son situaciones que modifican o alteran las reglas normales o generales para la determinación de la pena del delito cometido (p. 75), es decir, factores que afectan la ejecución material de la conducta incidiendo en un aumento de la responsabilidad del autor del delito y por tanto en la cuantificación de la pena que le corresponde (p. 182). Suponen, por decirlo de otro modo, gradaciones de gravedad en la responsabilidad criminal y en la sanción: “Una agravante es una circunstancia del delito que aumenta la responsabilidad criminal y la penalidad consecuente” (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 84).

Así pues, las circunstancias agravantes son acontecimientos que se manifiestan en la comisión de las conductas delictivas, y que de acuerdo a la redacción de ley influyen en la determinación de la sanción, con tendencia a aumentarla, por considerar la conducta aún más dañina, “por suponer una mayor peligrosidad del sujeto o una mayor antijuridicidad de su conducta” (DPEJ, 2023).

En materia fiscal se establecen las agravantes en diversos delitos, entre ellos el de defraudación fiscal, regulado por el artículo 108 del CFF, y en los previstos en el artículo 109 del mismo Código, pues se señala expresamente en el séptimo párrafo del numeral 108 que serán **calificados** cuando se originen por diversas agravantes, entre las cuales se encuentran:

- Uso de documentos falsos.
- Manifestar datos falsos para obtener devoluciones de impuestos.
- No llevar registros contables.
- Declarar pérdidas fiscales inexistentes.
- Usar datos falsos para compensar.
- Omitir el entero de contribuciones retenidas.

Y luego continúa el numeral, “*Cuando los delitos sean calificados*”, es decir, estén rodeados de una de las circunstancias recién descritas, “*la pena que corresponda se aumentará en una mitad*”, estableciendo así que se acentúa la seriedad del delito haciéndolo acreedor de una pena mayor.

El artículo 99 del CFF postula que, para el caso del delito continuado, “*la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable*”, esto porque seguramente el legislador consideró mayor peligrosidad para aquel sujeto activo que ejecute pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal quebrantada. Dicho de otro modo, el legislador toma un delito base y le agrega otras circunstancias para agravar el reproche, por ello añade a la redacción del tipo penal ciertas especificaciones⁶, “de esta manera, los tipos claros, precisos y delimitados (...) no lo serán solo en el señalamiento de la acción, sino también en el de los medios, modos y demás circunstancias de esa acción” (Muñoz Conde citado por González Castro, 2008, pp. 135-136).

En el análisis de cada conducta que pueda entrañar un delito fiscal, se debe revisar la existencia de agravantes en su diseño jurídico, con la finalidad de que los funcionarios fiscales, al ejecutar los procedimientos a su cargo, recaben las probanzas necesarias para aportarle elementos al juez con la finalidad de que se vea reflejado en la cuantificación de las sanciones.

1.4. Elementos subjetivos del tipo penal

Estos elementos se refieren al motivo y al fin de la conducta descrita en el tipo penal. “Son parte de la acción, pues están encuadrados en la descripción legal” (González Sanmiguel, 2005, p. 26), esto significa que, al definir un delito, concurren no solo sus elementos objetivos, sino también los subjetivos. Así, el artículo 8 CPF establece que las conductas (acciones u omisiones) delictivas “*solamente pueden realizarse dolosa o culposamente*”.

1.4.1. Dolo

El artículo 9 del CPF establece con relación al dolo que, “*obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el*

⁶ Especificaciones en la redacción del CFF, el énfasis es añadido: “Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, **la pena aplicable** por el delito que resulte **se aumentará (...)**” (art. 97); “En el caso de delito continuado, **la pena podrá aumentarse (...)**” (art. 99); “Cuando los delitos sean calificados, **la pena que corresponda se aumentará (...)**” (art. 108).

resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley". Hay aquí dos verbos que resaltan: **conocer** (o prever) y **querer** (o aceptar). Conocedor de la ilicitud de su acción, el sujeto orienta su obrar hacia la realización del acto ilícito. O bien, previendo el resultado y por tanto pudiendo evitarlo, actúa contra la norma en lugar de obrar conforme a ella.

Se considera que el delito "es doloso cuando el agente [sujeto activo] **quiere o acepta** el resultado, o cuando éste es consecuencia necesaria de la conducta realizada" (Márquez Valencia, s.f.; énfasis añadido).

La *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación* (1982, p. 162), citada por Rafael Padrón Álvarez, con relación al dolo en los delitos fiscales, establece que el Tribunal Fiscal de la Federación "ha sostenido que **el dolo se advierte en el propósito directo de evadir el pago de la prestación tributaria, o el propósito indirecto de eludir el gravamen mediante la evasión de los medios de control previstos en las disposiciones tributarias**" (Padrón Álvarez, 2015, p. 126; énfasis añadido).

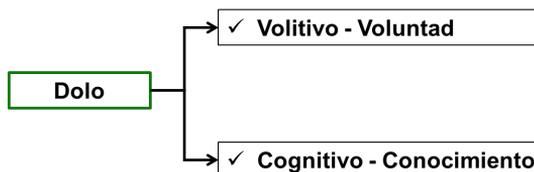
El dolo, se nos dice "es aquel que se produce por medio de la voluntad del sujeto activo, quien decide violar la ley y después realiza la conducta, lo que origina un resultado objetivo, que se puede apreciar" (González Sanmiguel, 2005, p. 26). Es "el conocimiento y voluntad de realizar un delito o una conducta punible" (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 162).

De la lectura de las anteriores definiciones, se desprende que el dolo entraña un saber (conocer) y un querer (volición), de suerte que tiene dos elementos: volitivo y cognitivo.

- **Volitivo.** El aspecto volitivo es la parte que reviste la voluntad del sujeto activo del delito, es el querer del accionante.
- **Cognitivo.** El elemento cognitivo es la parte que reviste el conocimiento de las consecuencias del delito, es decir, que el sujeto activo del delito con conocimiento de causa realiza las conductas, sabe que su conducta pudiera estar considerada como delictiva por la ley.

En el Diagrama 9 se presentan los elementos integrantes del dolo:

Diagrama 9: Elementos del dolo



Fuente: Elaboración propia, con base en Peña González y Almanza Altamirano (2019, p. 162).

En contraparte a la intención y conocimiento se encuentran el descuido, desconocimiento o la falta de cuidado, descritos en el siguiente apartado.

1.4.2. Culpa

Con relación a la culpa, el artículo 9 del CPF indica en su segundo párrafo 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”*.

A diferencia del delito doloso donde el sujeto quiere o acepta el resultado, el CPF nos presenta un obrar donde no se quiere el hecho resultante (bien porque no se prevé su posibilidad, o bien porque previéndola se confía en que no se produzca), pero éste surge porque no se observa el deber de cuidado (Plascencia Villanueva, 2004, p. 124).

Sobre la culpa, se expone que “se da cuando el sujeto activo del delito obra sin cuidado, siendo previsible o previendo pero confiando en que el resultado lesivo no se produzca” (González Sanmiguel, 2005, p. 27). Se considera que el “delito es culposo cuando habiéndose previsto el resultado, se confió en que no se produciría; cuando se causó por impericia o ineptitud” (Márquez Valencia, s.f.).

La culpa, es la segunda forma de culpabilidad [la primera es el dolo], con base en el psicologismo. Cuello Calón, expresa: “existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley”. Carrara, por su parte, expuso que la culpa es una voluntaria omisión de diligencia, donde se calculan las consecuencias posibles y previsible del mismo hecho.

(Márquez Valencia, s.f.)

Sin embargo, es muy importante resaltar que **en los delitos fiscales es necesaria la existencia del dolo**, no es posible señalar su ausencia o predicar solamente la culpa imprudencial en su configuración. Para perpetrar uno de los delitos fiscales, “se requiere saber y querer el resultado; por ello, sólo se puede cometer de manera dolosa” (Romero et al., 2020, p. 19; retomado a la letra por Montes de Oca, 2023, p. 16). Es prácticamente imposible que un juzgador dicte una sentencia condenando a un contribuyente por error o negligencia en la cuantificación de las contribuciones que le corresponden por sus actividades fiscales (Romero et al., 2020). La presencia de este elemento intencional se manifiesta de forma palmaria en la tipificación, por ejemplo, de la defraudación fiscal, pues hay un medio comisivo en busca de un beneficio indebido, hay ánimo doloso. Pero lo cierto es que el dolo es condición esencial para todo delito fiscal:

El delito fiscal no nace, sin más, de la falta de veracidad de una declaración. Se precisa algo más que permita identificar en la conducta del obligado un cierto grado de engaño, algún tipo de simulación o la previsión de una estratagema dirigida a ocultar ilícitamente los hechos con trascendencia tributaria y a entorpecer su detección.

(Alonso González, 2007, p. 69)

El elemento subjetivo (la culpabilidad) no deja de ser un tema de debate en el derecho mexicano, no obstante, impera la consideración de que “el principio de culpabilidad no tiene parangón en el derecho tributario” (Ríos Granados, 2005, p. 1181), y en tal sentido, en el plano subjetivo “no puede haber delito fiscal sin intención de engañar por parte del sujeto agente” (Collado Yurrita, 1992, p. 43), es decir, los delitos fiscales únicamente se pueden cometer con conductas dolosas y no con las culposas, acorde a su diseño y estructura. En resumen, “los delitos fiscales son siempre de carácter doloso” (Chávez Hidalgo, 2021, p. 174).

1.5. Elementos normativos del tipo penal

Los elementos normativos forman parte de la descripción de los tipos penales, se dan cuando al describir una conducta típica, las expresiones empleadas precisan de una valoración para esclarecer su significado, apoyándose para ello en normas jurídicas o en normas sociales. Esto significa que entreveran la participación conjunta de legislador (quien redacta la ley) y juez (quien aplica

la ley y determina el alcance y contenido de los elementos que conforman el tipo penal). Esta idea la expone claramente el tratadista de derecho penal José María Rodríguez Devesa, para quien los elementos normativos “son aquellos que requieren una valoración por parte del intérprete o del juez que ha de aplicar la ley. Esta valoración puede proceder de diversas esferas y tener por base tanto a lo radicado en el mundo físico como perteneciente al mundo síquico” (Rodríguez Devesa citado por Plascencia Villanueva, 2004, p. 103). En la misma línea se expresa Díaz-Aranda (2014) cuando señala que los elementos normativos “son aquellos que requieren de una valoración ya sea cultural o jurídica” (p. 59).

Alfredo T. Calderón Martínez, en su obra *Teoría del delito y juicio oral*, apunta que fue Max Ernst Mayer quien primero hizo referencia a los elementos normativos y los definió como “aquellas partes esenciales de un resultado típico, que no tienen más que importancia valorativa determinada” (Calderón Martínez, 2017, p. 17).

Con la finalidad de que la norma penal sea clara para todos los sujetos, el tipo tiene que estar redactado de tal forma que en su texto se pueda entender, sin problema o complejidad alguna, la conducta prohibida al gobernado, la conducta punible. Para ello es imperioso utilizar un lenguaje claro y preciso asequible al nivel cultural medio. La redacción debe ser parca en la utilización de elementos normativos (ejemplos: acreedor, insolvencia, ajenidad, moral, buena costumbre, mala fama, etc.), que implican necesariamente una valoración y, por eso, un cierto grado de subjetivismo, y debe emplear sobre todo elementos lingüísticos descriptivos, estrictos y unívocos, que cualquiera pueda apreciar o conocer en su significado sin mayor esfuerzo (matar, daños, lesiones, etc.). “Aunque realmente es imposible desterrar los elementos normativos e incluso los puramente descriptivos, como el de ‘morada’: en el allanamiento de morada, están necesitados de valoración para ser aplicados en la práctica” (Muñoz Conde, 1999, pp. 35-36).

En materia fiscal son localizables estos elementos en la redacción del tipo de los delitos, para ilustrarlo se puede citar el delito de la defraudación fiscal del artículo 108 del CFF, que refiere como elementos normativos la obtención de un **beneficio indebido** y que con ello se genere un **perjuicio al fisco federal**.

I.5.1. Tipicidad y atipicidad

I.5.1.1. Tipicidad

El elemento de la tipicidad deriva del principio de legalidad condensado en la máxima latina “*nullum crimen nulla poena sine lege*” (no hay delito ni hay pena sin ley), que puede localizarse implícito en la redacción actual del artículo 14 constitucional que, en el párrafo tercero, a la letra dice: “*En los juicios de orden criminal, queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata*”.

La tipicidad es la adecuación al tipo penal de la conducta realizada por el presunto responsable o sujeto activo del delito. El penalista Francisco Blasco y Fernández de Moreda define el concepto de *tipicidad* como “la acción típica es sólo aquella que se acomoda a la descripción objetiva, aunque saturada a veces de referencia a elementos normativos y subjetivos del injusto de una conducta que generalmente se reputa delictuosa, por violar, en la generalidad de los casos, un precepto, una norma, penalmente protegida” (Blasco citado por Márquez Valencia, s.f.).

En algunas ocasiones puede haber confusión entre la denominación de *tipicidad* y el *tipo penal*, sin embargo, es importante considerar que este último es el diseño jurídico o la figura que crea el legislador para hacer una valoración de determinada conducta delictiva y se encuentra plasmada en una ley. Vale recurrir al *Diccionario Jurídico Mexicano* para tener clara la distinción: “La expresión *tipo* es usualmente utilizada por la doctrina para aludir a la descripción de una conducta prohibida realizada por una norma jurídico-penal, en tanto que la *tipicidad* es entendida como la característica de una acción de adecuarse a una disposición legislativa (UNAM, 1984, p. 281).

Así pues, la tipicidad se da cuando la conducta concreta actualiza, encuadra o se subsume en el tipo penal abstracto que la ley ha previsto, toda vez que el tipo “es una descripción abstracta de la conducta prohibida” (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, pág. 123). Los funcionarios públicos deben tener claros ambos conceptos a fin de no confundir la *tipicidad* con el *tipo penal*, habida cuenta que la “primera se refiere a la conducta, y el segundo pertenece a la ley, a la descripción o hipótesis plasmada por el legislador sobre un hecho ilícito, es la fórmula legal a la que se debe adecuar la conducta para la existencia de un delito” (Márquez Valencia, s.f.).

Hay ocasiones en las que, al momento de realizar el contraste entre la conducta del sujeto y la descripción legal, no encajan formal o materialmente. Dicho fenómeno se define en el siguiente apartado.

1.5.1.2. Atipicidad

La atipicidad es la falta de adecuación de la conducta al tipo penal: “Si una conducta, por muy reprobable que sea, **no encuadra de manera exacta** en algún tipo penal, no habrá ningún delito en la especie, y operará la atipicidad (Calderón Martínez, 2017, p. 14). Se da, pues, cuando concurren determinadas circunstancias que suponen la exclusión de la tipicidad de la conducta, negando con ello su inclusión dentro del tipo penal (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 167). Si hay exclusión de la tipicidad, hay exclusión del delito,⁷ pues se está ante una conducta que no reúne todos los elementos descritos en el tipo penal.

La atipicidad se detona cuando suceda alguna de las siguientes hipótesis:

- Cuando falta la *calidad* exigida por el tipo en cuanto al *sujeto activo*.
- Cuando falta la *calidad* exigida por el tipo en cuanto al *sujeto pasivo*.
- Cuando hay *ausencia de objeto*; o bien existiendo éste no se satisfacen las exigencias de la ley por cuanto a sus atributos.
- Cuando habiéndose dado la conducta, están ausentes las referencias temporales o especiales exigidas por el tipo.
- Cuando no se dan en la conducta o hecho, los *medios de comisión* señalados por la ley.
- Cuando están ausentes los *elementos subjetivos del injusto*, requeridos expresamente por el tipo legal.
- Cuando están ausentes los *elementos normativos*, requeridos expresamente por el tipo legal.

(Calderón Martínez, 2017, p. 19)

⁷ El CPF refiere, en su artículo 15 fr. II, que es causa de exclusión del delito cuando “se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate”.

En el caso de los delitos fiscales, específicamente en los cometidos contra el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), pueden citarse como ejemplo los hechos comunes de no localización del contribuyente por desocupación del domicilio fiscal después de iniciadas las facultades de comprobación: si el personal actuante hace constar en la narración de las actas que el local del contribuyente **se encontraba cerrado y por ello no fue localizado**, para efectos del resultado de la diligencia será lo mismo, esto es, no fue posible realizar la notificación personal; no obstante, para efectos del delito señalado en el artículo 110, fracción V del CFF, el tipo penal exige que se demuestre la desocupación del domicilio fiscal y la no presentación del aviso correspondiente por cambio de domicilio fiscal.

Por errores de circunstanciación podría generarse la atipicidad en el supuesto que se ejemplifica, ya que lo que se debe demostrar es el abandono del domicilio y la no presentación del aviso de cambio al RFC, sin embargo, en las actas que se levantan en la diligencia se circunstancian hechos diversos (*cerrar* no es lo mismo que *desocupar*).

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en la tesis 1a./J. 72/2009, razonó que “el término ‘desocupar’, según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, **implica dejar un lugar libre de obstáculos, o sacar lo que hay dentro de alguna cosa**; aspecto que tiene una **connotación diversa al concepto ‘cerrar’**; de ahí que **la circunstancia de que el contribuyente cierre el local donde tiene su domicilio fiscal no implica que lo ha desocupado**, que es precisamente la conducta sancionada por el referido precepto legal y la que posibilita la pérdida del vínculo” de comunicación existente entre el contribuyente y la autoridad (Tesis 1a./J. 72/2009; énfasis añadido), si las actas narran una acción diversa, será prácticamente imposible empatar la conducta del contribuyente al diseño jurídico o tipo penal del delito.

1.5.2. La antijuricidad

Al confirmar que determinada conducta es típica (se adecua al tipo penal) y, por tanto, penalmente prohibida, se sigue con el análisis “para determinar si también contraviene a todo el orden jurídico en general o si, por el contrario, existe alguna causa que la justifique” (Díaz-Aranda, 2014, p. 125). Es decir, determinar la tipicidad de una conducta no basta, es preciso determinar si también es antijurídica, pues es posible que un acto típico no sea antijurídico.

Se está en presencia de la antijuricidad

una vez que se ha comprobado que el hecho acusado, efectivamente se subsume en el tipo penal. Con ello se pretende establecer, si el hecho puede ser reprochable penalmente generando responsabilidad, y, por ende, si es antijurídico, lo cual se debe entender desde el punto de vista de que si el hecho es contrario a derecho, injusto o ilícito.

(González Castro, 2008, pág. 209)

Estamos, por tanto, ante dos elementos normativos que, si bien están entrelazados, son distintos. Además de observar si hay tipicidad en la conducta, se requiere verificar si contraviene el ordenamiento positivo, pues así como hay causas que excluyen la tipicidad, también hay causas que excluyen la antijuricidad, denominadas *causas de justificación*, como expone Calderón Martínez:

Al adecuarse una conducta a un tipo penal, se presenta el indicio de la existencia de la antijuricidad, y por dicho indicio la conducta debe ser valorada por los juzgadores, en tanto no esté comprobada una causa de justificación. De presentarse alguna causa de justificación, la conducta que fue encuadrada en el tipo descrito por la ley penal resultaría intrascendente para el derecho penal, y por lo tanto, la antijuricidad no se integraría.

(Calderón Martínez, 2017, pág. 20).

Una conducta típica se convierte en antijurídica cuando no concorra ninguna de las causas de justificación. Si concurre una causa de justificación, la conducta no es antijurídica. Las causas de justificación son disposiciones permisivas especiales que operan sobre cualquier forma básica de hecho punible. En el Código Penal Federal estas disposiciones permisivas o causas de justificación son designadas *causas de exclusión del delito*.

La antijuricidad es considerada como un elemento positivo del delito, es decir, cuando una conducta es antijurídica, es considerada como delito. Para que la conducta sea delictiva, **“debe contravenir las normas penales, es decir, ha de ser antijurídica”** (Márquez Valencia, s.f.; énfasis añadido).

Lo antijurídico es lo contrario a derecho, “por lo tanto, no basta que la conducta encuadre en el tipo penal, se necesita que esta conducta sea antijurídica,

considerando como tal, a toda aquella definida por la ley, no protegida por causas de justificación, establecidas de manera expresa en la misma” (Márquez Valencia, s.f.).

1.5.2.1. Causas de justificación o exclusión

Las causas de justificación concurren cuando un hecho presumiblemente delictuoso carece de antijuricidad, es decir, **no existirá delito** por la existencia de una causa de justificación. En ese sentido, si un hombre ha matado a otro en defensa de su vida injustamente atacada, estará en una causa de justificación, excluyéndose la antijuricidad en la conducta del homicida.

Las causas excluyentes son aquellas circunstancias que envuelven a los actos u omisiones, y que eliminan el juicio objetivo de la antijuricidad, es decir, estas causas impiden, por una dispensa existente, que una conducta que se encuadra exactamente en un tipo penal sea antijurídica o contraria a derecho. “Dichas causas de justificación deberán aparecer expresamente en los ordenamientos penales, sólo así pueden tener el carácter de justificantes” (Calderón Martínez, 2017, p. 20).

En el artículo 15 del CPF se enlistan las causas de exclusión del delito, en donde a manera de ejemplo, se establece en la fracción IV que la legítima defensa es una justificante para el delito de homicidio. En el artículo de referencia, adicionalmente se mencionan las siguientes causas de justificación:

- Consentimiento
- Legítima defensa
- Estado de necesidad justificante
- Cumplimiento del deber
- Ejercicio de un derecho

Respecto a los delitos fiscales de defraudación fiscal (CFF, art. 108, penúltimo párrafo, CFF) y sus equiparables (CFF, art. 109, último párrafo), las excluyentes establecen que no se formulará el requisito de procedibilidad si se realiza el pago total o parcial de lo adeudado o, en los demás casos, si se subsana la omisión que corresponda (CFF, art. 111, último párrafo).

1.5.3. La imputabilidad e inimputabilidad

1.5.3.1. Imputabilidad

Enrique Díaz-Aranda, en su obra *Lecciones de Derecho Penal* señala, con relación a la imputabilidad, que es necesario que quien comete la conducta típica “tenga la capacidad psíquica para comprender la trascendencia del hecho, para poder sustentar el juicio de reproche, para lo cual se requiere atender a su experiencia de vida para medir su madurez psicológica” (2014, p. 174). La madurez psicológica, prosigue el autor, se entiende como la edad o momento en el cual una persona adquiere buen juicio y prudencia, lo que implica: autonomía, conductas apropiadas a las circunstancias, ponderación y equilibrio, estabilidad, responsabilidad, cercanía afectiva, claridad en objetivos y propósitos, dominio de sí mismo, entre otros.

Por su parte, Calderón Martínez, en su obra *Teoría del delito y juicio oral*, define a la imputabilidad como la capacidad del sujeto activo del delito de ser culpable. “Es la capacidad que tiene un sujeto para conocer el significado de su conducta frente al orden jurídico” (2017, p. 29). Esto se traduce en que “únicamente puede ser culpable el sujeto que tiene la capacidad de transgredir el orden jurídico por propia voluntad, es decir, dicho sujeto debe ser imputable” (2017, p. 29).

La imputabilidad también se entiende como la ausencia de un impedimento de carácter psíquico para la comprensión de la antijuridicidad, como un conjunto de determinadas condiciones que hacen posible referir una acción u omisión a un individuo, como sujeto activo consciente y voluntario de un hecho (García Ramírez, 1981, p. 15).

En la imputabilidad no hay términos medios, se es imputable o no, ya que ésta es la capacidad psíquica de una persona de comprender la antijuridicidad de su conducta y de no adecuar la misma a esa comprensión, si el agente del hecho típico “no padece de anomalía psíquica o una grave alteración de la conciencia o de la percepción, posee ese mínimo de capacidad de autodeterminación que la norma penal exige para afirmar su responsabilidad” (Peña Gonzáles y Almanza Altamirano, 2010, p. 213).

Además de la mayoría de edad, la imputabilidad también requiere del goce de facultades mentales para comprender la trascendencia del injusto en el momento de su comisión, por lo cual esta figura se mantiene aunque dicha

capacidad esté disminuida, siempre y cuando el sujeto mantenga la capacidad de entender lo que hace, lo cual será determinado por el perito correspondiente para establecer grado de afectación intelectual del individuo y ello le sirva al juez para resolver si deberá atenuar la pena en atención a la disminución de la comprensión, tal y como lo establece el artículo 69 Bis del CPF.

1.5.3.2. Inimputabilidad

El aspecto negativo de la imputabilidad es la inimputabilidad y se produce cuando el agente del hecho típico (sujeto activo en caso de que se configure el delito) es incapaz, cuando no comprenda la antijuridicidad de su conducta.

El artículo 15 del CPF enlista en la fracción VII, entre las causas excluyentes del delito, la incapacidad psíquica del agente del hecho típico, que se entiende cuando el sujeto no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito del hecho típico (conducta) o *“de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible”*.

Con relación al tema de la imputación a los menores de edad, la Ley Nacional del Sistema Integral de Justicia Penal para Adolescentes (LNSIJPA) señala en el artículo 1 que dicha ley será aplicable a quienes se atribuya la realización de una conducta tipificada como delito por las leyes penales y tengan entre 12 años cumplidos y menos de 18 años de edad.

Así mismo, en el artículo 4 se establece que las niñas y niños, en términos de la Ley General de los Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes (LGDNNA), a quienes se les atribuya la comisión de un hecho que la ley señale como delito, **estarán exentos de responsabilidad penal.**

Por su parte en la LGDNNA, en el artículo 5 se define que son consideradas *niñas* y *niños* los menores de 12 años, y *adolescentes* las personas de entre 12 años cumplidos y menos de 18 años de edad. Bajo lo anterior, de acuerdo a la edad solo serían inimputables las personas menores de 12 años, en tanto que a los menores de 18 años y mayores de 12 años, para determinar las sanciones que les puedan corresponder, les serán aplicables las reglas de la LGDNNA.

En términos de lo que establece el artículo 229 de la LNSIJPA, cuando a los adolescentes se les sancione con privación de la libertad, el Juez de Ejecución podrá sustituir la medida de internamiento por cualquiera de las otras medidas de privación de libertad contenidas en la ley que se cita. Las medidas de privación de libertad diferentes al internamiento podrán ser sustituidas por cualquiera de las otras medidas no privativas de libertad.

1.5.4. La punibilidad

Algunos teóricos de la doctrina del delito sostienen que la punibilidad no es un elemento del delito, ya que consideran que es consecuencia del propio delito y por tanto está fuera del núcleo que contiene sus elementos (Calderón Martínez, 2017, pág. 42); otros, en cambio, consideran que es un quinto elemento del delito, si bien menos importante, calificándolo como “secundario” (Márquez Valencia, s.f.). Lo cierto es que nuestro Código Penal Federal parece reconocer la punibilidad como elemento del delito al señalar que “*delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales*”, manifestando así que lo determinante para que una conducta sea o no delito, es que sea punible; esto es, la norma sanciona aquella conducta que no se ajuste a lo previsto en ella, es decir, la considera punible, castigable. El presupuesto normativo de punibilidad está presente en la estructura del delito.

Se atisba que en este debate subyacen distintas concepciones de la punibilidad, de allí que Rivera Leyva y Rosas Ruiz hagan la siguiente distinción:

- a) punibilidad puede significar **merecimiento de pena**, ser digno de pena; en este sentido todo delito, por el hecho de serlo, es punible;
- b) punibilidad puede significar **posibilidad de aplicar pena**; en este sentido no a cualquier delito se le puede aplicar pena, es decir, no a todo delito se le puede dar lo que tiene merecido.

(Rivera Leyva y Rosas Ruiz, 2016, p. 38; énfasis añadido)

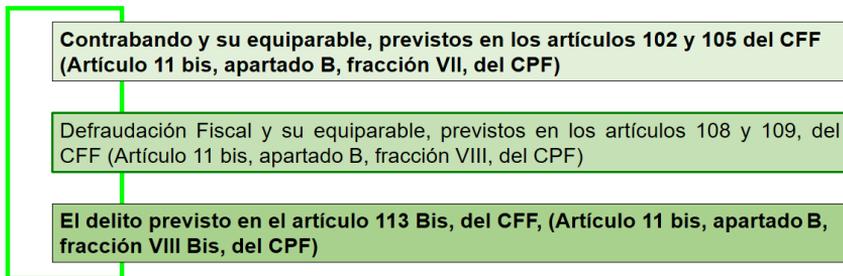
La punibilidad, según Calderón Martínez (2017), “es la amenaza establecida en el tipo [penal] por la comisión del delito, siendo la consecuencia que deriva de una conducta, típica, antijurídica y culpable” (p. 42). Sin embargo, advierte, no hay que confundir punibilidad con pena, ya que esta última es la sanción correspondiente por la comisión de un delito (2017, pág. 42). En ese sentido, señalar que la conducta de un sujeto es punible, significa que es castigable,

que es reprochable penalmente o que merece una pena de acuerdo al delito en el que se encuadre.

La punibilidad refiere a la posibilidad de que la conducta sea sancionable porque no existen excusas absolutorias, la sanción puede ser una pena privativa de la libertad de sujeto o una pena consistente en la multa económica, y en el caso de funcionarios públicos puede ser la destitución o inhabilitación del cargo.

Recordemos que, de forma general como sujetos activos del delito, son punibles las conductas de las personas físicas, mientras que en el caso de las personas jurídicas (morales) se les podrán imponer algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los delitos señalados en el artículo 11 Bis del CPF, entre los cuales se enlistan los delitos fiscales que recoge el Diagrama 10:

Diagrama 10. Punibilidad de las personas morales



Fuente: Elaboración propia con información del artículo 11 Bis, apdo. B, del CPF.

También pueden llegar a ser conductas punibles las que realicen las personas morales y les corresponden sanciones dispuestas en términos del artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP). Las limitantes que se mencionan están reguladas en el segundo párrafo del artículo 11 Bis del CPF, que refiere las siguientes:

1. Suspensión de actividades, hasta por un plazo de entre seis meses a seis años.
2. Clausura de locales y establecimientos, hasta por un plazo de entre seis meses a seis años.

3. Prohibición para 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.
4. 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.
5. Intervención judicial de la totalidad de la organización o a alguna de sus instalaciones, secciones o unidades de negocio, para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores en un plazo de entre seis meses a seis años.

Con los puntos repasados en este apartado, es posible que el funcionario fiscal reúna un bagaje en temas vinculados a la teoría del delito, de tal suerte que le permita agrupar elementos para formar bases en la materia y así lograr identificar con mayor agilidad y facilidad las estructuras de las conductas ilícitas e integrar los requisitos de procedibilidad que se hacen llegar a las autoridades investigadoras de los delitos fiscales, de manera que se apliquen las consecuencias jurídicas penales a los contribuyentes infractores.

En el siguiente apartado se harán breves comentarios al procedimiento penal, con la finalidad de que el funcionario de las áreas fiscalizadoras tenga un panorama general del camino que se sigue para dar lugar a las consecuencias jurídicas penales para los contribuyentes infractores.



CAPÍTULO II.

EL PROCEDIMIENTO PENAL EN LOS DELITOS FISCALES

Sumario:

1. Etapas en el Sistema Penal Acusatorio, 2. La querrela, 3. Declaratoria de perjuicio, 4. Declaratoria, 5. Denuncia de hechos, 6. Prisión preventiva, 7. Acuerdo reparatorio, 8. La libertad provisional bajo caución, 9. La preclusión y la prescripción, 10. Sanciones, sustitución y conmutación, 11. Reforma Penal-Fiscal

II.1. Etapas en el Sistema Penal Acusatorio

Es recomendable que el funcionariado fiscal de las áreas de auditoría tenga bases sólidas en la materia penal, incluida una noción básica del procedimiento penal. Esto con la finalidad de entender el efecto que genera el transcurso del tiempo y sus implicaciones para el trámite de los asuntos penales.

De manera general, el procedimiento penal acusatorio se integra en tres etapas, con diversas diligencias y audiencias, como a continuación se describe de manera breve:

II.1.1. Etapa de investigación

(arts. 212 al 333 del CNPP)

Esta etapa tiene por objeto que el Ministerio Público (MP) reúna indicios para el esclarecimiento de los hechos y, en su caso, los datos de prueba para respaldar el ejercicio de la acción penal, la acusación contra el imputado⁸ y la reparación del daño.

- a. Inicial
 - i. Inicia con la presentación de la denuncia o querrela ante el Poder Judicial (art. 221 del CNPP).
 - ii. Concluye cuando el acusado queda a disposición del Juez de control para que se le formule la imputación (art. 211 del CNPP).
- b. Complementaria
 - i. Comienza desde la formulación de la imputación (art. 309 del CNPP)

⁸ En términos de lo que señala el artículo 112 del CNPP, se denomina de manera genérica “imputado” a cualquier persona que el MP haya señalado como posible autor o partícipe de un hecho que la ley establezca como delito.

La formulación de la imputación es la comunicación que el Ministerio Público efectúa al imputado, en presencia del Juez de control, de que desarrolla una investigación en su contra respecto de uno o más hechos que la ley señala como delito.

- ii. Se agota una vez que se haya cerrado la investigación (normal o complementaria) y con la vinculación del imputado al proceso penal.

II.1.2. Etapa intermedia o de preparación del juicio

(arts. 334 al 347 del CNPP)

La etapa intermedia tiene por objeto el ofrecimiento y admisión de los medios de prueba, así como la depuración de los hechos controvertidos que serán materia del juicio.

- a. Inicia con la formulación de la acusación (arts. 334 y 335 del CNPP)

Una vez concluida la fase de investigación complementaria, si el Ministerio Público estima que la investigación aporta elementos para ejercer la acción penal contra el imputado, presentará la acusación.

- b. Audiencia intermedia

- i. Se presentan argumentos y se ofrecen las pruebas

- ii. Se señala si existe interés de alternativa de arreglo

- c. Termina cuando el Juez de control dicta el auto de apertura a juicio, el Juez envía el caso a un Tribunal de enjuiciamiento.

II.1.3. Etapa de juicio oral (ante Tribunal de enjuiciamiento)

(arts. 348 al 413 del CNPP)

El juicio es la etapa de decisión de las cuestiones esenciales del proceso. Se realizará sobre la base de la acusación formulada, y en el juicio oral se deberá asegurar la efectiva vigencia de los principios de inmediación, publicidad, concentración, igualdad, contradicción y continuidad.

- a. Audiencia de juicio oral

- i. Se cita a todas las partes

- ii. MP expone su acusación y hace referencia al material probatorio con que se cuenta

- iii. El defensor expresa lo que al interés del acusado convenga
- iv. Se desahogan las pruebas
- v. Tras concluir el debate la parte juzgadora delibera en forma privada el fallo, hasta 24 horas
- vi. Se da a conocer el fallo absolviendo o condenando
- vii. En caso de condena se señala fecha de audiencia de individualización de sanciones y reparación del daño
- b. Audiencia de individualización de sanciones y reparación del daño
 - i. Las partes exponen alegatos y pruebas nuevamente
 - ii. Se fijan las penas o medidas alternativas
- c. Se dicta sentencia
 - i. El juez de ejecución de sanciones penales le da seguimiento, debe garantizar a los sentenciados la aplicación de la ley más favorable.
 - ii. El juez atiende solicitudes de beneficios o modificación de condiciones en el cumplimiento de la condena.

(Poder Judicial de la Ciudad de México, 2016; FGR, 2017)

El proceso penal a que se hace referencia está regulado por el Código Nacional de Procedimiento Penales, que abrogó al anterior Código Federal de Procedimientos Penales.⁹

Entre los aspectos más relevantes en el proceso penal encontramos que, de acuerdo a lo que dispone el artículo 19 constitucional, así como el diverso 316 del CNPP, existen cuatro requisitos para el dictado de un auto de vinculación a proceso, siendo los siguientes:

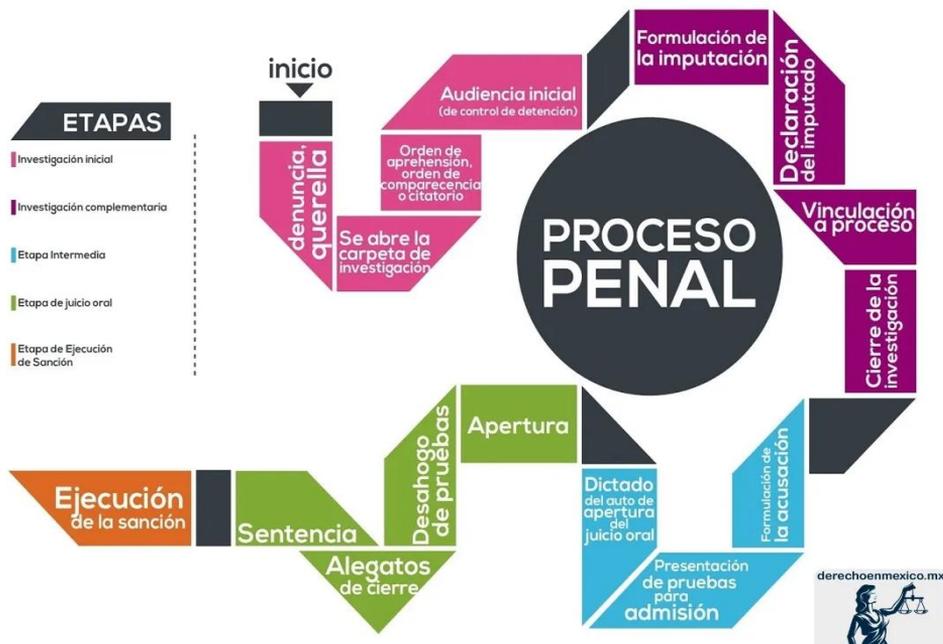
- **primero**, que se haya formulado imputación;
- **segundo**, que se haya otorgado al imputado la oportunidad para declarar.

⁹ El nuevo código fue publicado en el DOF el 5 de marzo de 2014. En el momento en que se redactó este estudio su última reforma databa del 26 de enero de 2024.

- **tercero**, que de los datos de prueba expuestos por la representación social federal, se desprendan indicios que, por una parte, permitan establecer un hecho que la ley señala como delito, y por otra parte, también permitan determinar, en vía de probabilidad, que la autoría corresponde al encausado, o bien, su participación en ese hecho señalado por la ley como delictivo; y,
- **cuarto** y último requisito, refiere a que no se actualice una causa de extinción de la acción penal, o bien, una excluyente de delito en términos de los artículos 15 del CPF y 405 del CNPP.

Esta exposición sucinta del proceso penal se resume en el Diagrama 11, incorporado para facilitar el mapeo de las fases a seguir en la persecución de los delitos federales:

Diagrama 11. Etapas del proceso penal



Fuente: Derecho en México (2018).

Para proceder penalmente ante el MP por los delitos fiscales previstos en el CFF, es necesario presentar gestiones denominadas requisitos de procedibilidad, que se abordarán en el siguiente apartado.

II.2. Requisitos de procedibilidad

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 92 del CFF, será necesario que previamente la SHCP formule los siguientes requisitos de procedibilidad:

- Querrela
- Declaratoria de perjuicio al fisco
- Declaratoria simple
- Denuncia

El citado artículo 92, en su tercer párrafo, indica que en los demás casos no previstos bastará la denuncia de los hechos ante el MP federal, esto, en línea con el artículo 222 del CNPP, que establece que *“toda persona a quien le conste que se ha cometido un hecho probablemente constitutivo de un delito está obligada a denunciarlo ante el Ministerio Público y en caso de urgencia ante cualquier agente de la Policía”*.

El CCAMFF señala en su cláusula quinta que, en el caso de que la entidad federativa, con motivo de sus actuaciones en el marco del Convenio, tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en el CFF y sea perseguible de oficio, procederá en los términos del artículo 93 de dicho Código, haciéndolo del conocimiento del MP federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

De acuerdo con lo anterior, cuando las entidades federativas tengan conocimiento de hechos con apariencia de delito, deben presentar las denuncias por los delitos fiscales que no requieran los requisitos de procedibilidad señalados en el artículo 92, segundo párrafo, fracciones I a III, del CFF, comunicando en lo subsecuente a la SHCP, a través de la Administración Desconcentrada (antes Local) Jurídica del SAT competente, de los asuntos en que haya actuado en los términos del artículo 93 del CFF.

La SHCP, por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF), auxilia al Ministerio Público y ejerce en materia penal las atribuciones

conferidas a la Secretaría en el CFF y demás leyes federales, en términos de lo que señala el artículo 10, fracciones XXVI y XXVII, en relación con el artículo 7o, ambos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (RISHCP).

En suma a lo que se comenta, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT) establece que compete a la Administración General Jurídica “*formular las denuncias, querellas, declaratorias de que el Fisco Federal haya sufrido o pudo sufrir perjuicio, por hechos u omisiones que puedan constituir delitos fiscales, con excepción de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables*” (RISAT, art. 35, fr. XXXVI).

Las atribuciones en materia de delitos fiscales conferidas a la Administración General Jurídica, citadas en el párrafo previo, están delegadas a las administraciones y subadministraciones desconcentradas jurídicas, según estipulan las fracciones I y II del artículo 37 del RISAT. En ese sentido, es oportuno para las áreas de fiscalización de las entidades federativas mantener estrecha comunicación con las administraciones desconcentradas de la localidad para coordinarse en la gestión de los delitos fiscales.

II.2.1. La querella

En términos del artículo 225 del CNPP, la *querella* es definida por el legislador como

la expresión de la voluntad de la víctima u ofendido o de quien legalmente se encuentre facultado para ello, mediante la cual manifiesta expresamente ante el Ministerio Público su pretensión de que se inicie la investigación de uno o varios hechos que la ley señale como delitos y que requieran de este requisito de procedibilidad para ser investigados y, en su caso, se ejerza la acción penal correspondiente.

Tratándose de delitos fiscales, este requisito de procedibilidad se puede presentar **independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado**,¹⁰ cuando se esté ante los que se enlistan en el Cuadro 7:

¹⁰ Según señalan el artículo 92, fracción I, y el artículo 111 Bis, ambos del CFF.

Cuadro 7. Delitos por los que procede la querrela

Delitos fiscales	Fundamento del CFF
Equiparables al Contrabando y No declarar en la Aduana cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar	art. 105
Defraudación fiscal, defraudación fiscal calificada y presunción de defraudación fiscal	art. 108
Equiparables a la Defraudación fiscal	art. 109
Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes	art. 110
Relativos a declaraciones, contabilidad y documentación	art. 111
Relacionados con controles volumétricos y relacionados con la enajenación de hidrocarburos o petrolíferos de procedencia ilícita	art. 111 Bis
Depositaria infiel e interventores	art. 112
Cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos y revisión de mercancías	art. 114
Funcionarios que amenacen a contribuyentes, representantes o dependientes	art. 114-A
Tráfico de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes o simuladas	art. 113 Bis

Fuente: Elaboración propia con información de las normas fiscales referidas.

Para los efectos correspondientes, en términos de lo que señala el segundo párrafo del artículo 225 del CNPP, la querrela deberá contener los mismos requisitos que la denuncia, previstos en el artículo 223 del Código Nacional citado, entre ellos:

La identificación del denunciante

- Domicilio del denunciante
- La narración circunstanciada de los hechos
- La indicación de quién o quiénes habrían cometido el delito (presuntos responsables) y de las personas que lo hayan presenciado o que tengan noticia de él
- De las personas que lo hayan presenciado o

- Que tengan noticia de él y
- Todo cuanto le constare al denunciante
- La cuantificación correspondiente al daño o perjuicio causado al fisco, en caso de que sea cuantificable
- Los datos necesarios para documentar hechos que probablemente sean constitutivos de delitos fiscales.

Cuando los delitos fiscales implican, por su naturaleza, un resultado material que lesiona al fisco, debe elaborarse un peritaje —también conocido como Dictamen Técnico Contable (DTC)— de conformidad con lo que señala el artículo 275 del CNPP, a fin de cuantificar el daño al erario federal (ya que esta cuantificación influye a la hora de delimitar penalidades o sanciones), y además deben anexarse las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado la autoridad fiscal. Adicionalmente, en el procedimiento penal los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos, de acuerdo con los artículos 92 y 93 del CFF.

Cabe mencionar que la carga de la prueba estará sujeta a la autoridad fiscal, que deberá acreditar la existencia del delito y la responsabilidad del contribuyente, es lo que los especialistas mencionan con la frase de que es necesario “acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del imputado” para que el MP proceda a solicitar el ejercicio de la acción penal.

II.2.1.1. Dictamen Técnico Contable

La información que contiene el Dictamen Técnico Contable (DTC) corresponde a ingresos, egresos, deducciones, pagos provisionales, pagos definitivos, cantidades de impuesto causado, cantidades de impuestos acreditables y la determinación de los impuestos adeudados, cuantificando las diferencias.

En la elaboración del DTC se utiliza la información que obra en el expediente de revisión, como la consignada en las cédulas y papeles de trabajo elaborados en la auditoría, vinculadas a estados de cuenta bancarios, comprobantes fiscales e información de compulsas, así como las irregularidades plasmadas en la determinación del crédito fiscal en la resolución emitida en el procedimiento de revisión.

Además, el DTC debe señalar datos generales como:

- Nombre y RFC del contribuyente

- En su caso, datos del representante legal
- Ejercicio revisado
- Obligaciones revisadas
- Impuestos revisados
- Domicilio del contribuyente
- Fecha de inicio de la revisión
- Método de revisión
- Fecha de actuaciones de la autoridad fiscal
- Omisiones detectadas
- Fechas de presentación de declaraciones para efectos fiscales del ejercicio revisado

Conforme a las irregularidades detectadas en cada impuesto revisado, se integra la información y/o documentación que compruebe la existencia de la conducta que corresponda. A manera de ejemplo, tratándose de **omisión de ingresos declarados para ISR**, en la elaboración del DTC se relaciona información tendiente a lo siguiente:

- Cédulas de análisis e integración de ingresos
- Declaración anual del ejercicio revisado
- Información de montos declarados en la declaración anual
- Pruebas globales de bancos
- Cédulas de depuraciones bancarias, en su caso
- Registros contables de los ingresos bancarios
- Estados de cuenta bancarios, proporcionados por el contribuyente o por la CNBV
- Análisis de los comprobantes fiscales de ingresos vinculados a los registros contables
- Análisis de los registros contables
- Información proporcionada por terceros en compulsas efectuadas
- Información de otras autoridades fiscales o no fiscales

- Información de la irregularidad plasmada en la última acta parcial u oficio de observaciones y en la resolución emitida en la revisión
- Cuantificación del adeudo o perjuicio al fisco federal

El peritaje vertido en el DTC puede ir firmado por las áreas centrales del SAT, por auditores de las desconcentradas y en casos excepcionales se podría solicitar a la entidad federativa que funja como peritos contables.

La información que se debe incluir en el DTC dependerá de la irregularidad que arroje la revisión, que sea sustento del perjuicio al fisco que se convierta en el beneficio indebido o en la omisión en la que haya incurrido el contribuyente.

En el caso de omisión de entero de retenciones de ISR por nóminas, la información oportuna es:

- Análisis de comprobantes fiscales de nóminas,
- Análisis de registros contables del pago de nóminas o sueldos y salarios
- Información de compulsas con empleados
- Determinación del monto de ISR que corresponde al monto de los salarios pagados
- Información de pagos de retenciones de ISR por sueldos y salarios o constancia del sistema que evidencie la omisión del pago
- Cuantificación de los montos de retenciones de ISR que debieron pagarse y que han sido omitidos
- Estados de cuenta bancarios, proporcionados por el contribuyente o por la CNBV, en donde se aprecie la dispersión de la nómina
- Declaraciones mensuales definitivas de pago de retenciones por sueldos y salarios

Los ejemplos citados permiten apreciar que el contenido y enfoque del DTC dependerá de la conducta delictiva detectada.

II.2.2. Declaratoria de perjuicio

Este requisito de procedibilidad deberá integrarse y presentarse cuando el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, de acuerdo a lo establecido en los artículos 102, 103 y 115 del CFF, que corresponde a los delitos que se enlistan en el Cuadro 8:

Cuadro 8. Delitos por los que procede la declaratoria de perjuicio

Delitos Fiscales	Fundamento del CFF
Contrabando y contrabando calificado	art. 102 y 107
Presunción de contrabando	art. 103
Robo en recinto fiscal o fiscalizado	art. 115

Fuente: Elaboración propia con información de las normas fiscales referidas.

Al igual que en el caso de la querrela, la integración de este requisito de procedibilidad deberá contener los datos que se enlistaron para la denuncia, ya que al final del segundo párrafo del artículo 225 del CNPP se indica que tratándose de requisitos de procedibilidad equivalentes a la querrela, el MP deberá verificar que cuenten con los mismos requisitos.

A la par se deberá elaborar el DTC, con la finalidad de acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del contribuyente, enfocado a cualquiera de las conductas referidas en el Cuadro 8, que la autoridad fiscal haya conocido y documentado, para cuantificar el daño al fisco y las contribuciones adeudadas con actualizaciones y recargos.

Al respecto, el artículo 102 del CFF establece que no se formulará declaratoria tratándose del delito de contrabando siempre que el monto de la omisión no exceda de \$225,940.00¹¹ o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor, es decir, no se formulará la declaratoria de perjuicio al fisco federal a que se refiere el artículo 92, fracción II, del CFF.

Asimismo, tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del 55% de los impuestos que deban cubrirse, cuando las diferencias sean consecuencia de la *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* (CFF, art. 102, último párrafo.).

¹¹ Las cantidades en moneda nacional manifestadas en este documento y tomadas del CFF se actualizan en términos del artículo 17-A, sexto a octavo párrafos, del CFF. Por tanto se recomienda revisar, en el ejercicio de que se trate, el monto vigente.

Lo que se menciona en el párrafo anterior no procede cuando la contribución omitida sea el impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a los bienes a que se refiere el artículo 2, fracción I, inciso D) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), que regula el tratamiento fiscal de los combustibles automotrices.

II.2.3. Declaratoria

En el caso de la declaratoria simple, deberá integrarse y presentarse cuando la autoridad fiscal conozca que se ha realizado **contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido**.

Este delito de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, puede darse en el caso de las obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de los museos abiertos al público, ya que no pagan impuestos por su entrada al país y requieren autorización del SAT, en términos de lo que señala la fracción XIII del artículo 61 de la Ley Aduanera.

De igual manera, en el caso de drogas podrá configurarse el delito por contrabando de mercancías ilegales, en la importación o exportación, en el que se haga necesaria la elaboración de una declaratoria simple.

Este requisito de procedibilidad deberá contener los mismos datos mencionados en el apartado de la querrela, con la debida narrativa de hechos, con la finalidad de acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del contribuyente, enfocado a cualquiera de las conductas que se mencionan, que la autoridad fiscal haya conocido y documentado, a tenor de lo que mandata el artículo 225, segundo párrafo, del CNPP.

Tratándose de los delitos cometidos por funcionarios que amenacen a contribuyentes, representantes o dependientes, el artículo 114-A del CFF contempla la posibilidad de que el propio contribuyente presente por sí mismo —o por medio de la dependencia de su adscripción— una denuncia, querrela o **declaratoria** al Ministerio Público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

II.2.4. Denuncia de hechos

Corresponde integrar y presentar este requisito de procedibilidad cuando el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, de acuerdo a lo establecido en los artículos 92, tercer párrafo, 96, 98, 113, 114-A y 114-B del CFF, que corresponde a los delitos enlistados en el Cuadro 9:

Cuadro 9. Delitos por los que procede la denuncia de hechos

Delitos Fiscales	Fundamento del CFF
Encubrimiento	art. 96
Tentativa	art. 98
Relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales, posesión ilegal de marbetes o precintos	art. 113
Funcionarios que amenacen a contribuyentes, representantes o dependientes	art. 114-A
Funcionarios que violen el secreto fiscal	art. 114-B

Fuente: Elaboración propia con información de las normas fiscales referidas.

Para integrar este requisito de procedibilidad, en términos de lo que regula el artículo 223 del CNPP, la denuncia deberá contener los datos descritos en el apartado de la querrela, con la debida narrativa de hechos enfocada a acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del contribuyente, de cualquiera de las conductas que se señalan en el Cuadro 9 que la autoridad fiscal haya conocido y documentado.

II.3. Prisión preventiva

La prisión preventiva es la medida cautelar que puede ser impuesta por un juez penal al imputado de un delito, “consiste en la **privación temporal del derecho a la libertad personal con el fin de asegurar** la integridad de víctimas o testigos, así como **el desarrollo de la investigación o la conclusión del proceso penal**. Esta medida cautelar **debe aplicarse solo si otras medidas menos intrusivas no son suficientes** para asegurar dichos objetivos” (IMCO, s. f.; énfasis añadido).

Esta figura legal **permite encarcelar a las personas** antes de que se produzca una sentencia condenatoria, esto es, sin que haya sido determinada una sanción corporal por algún delito que lo amerite, el derecho de libertad sufre la restricción que implica la medida. En ese sentido, con la prisión preventiva el bien jurídico afectado es la libertad, ya que se da la privación de la libertad de una persona, que posiblemente participó en un hecho punible, durante el tiempo que se lleva a cabo el procedimiento penal y hasta que se emita condena firme (Morales Brand, 2010, p. 54).

En México, el derecho a la libertad es de los bienes jurídicos más preciados, por ende, es protegido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En la especie, el artículo 18 constitucional señala que habrá lugar a prisión preventiva solamente por delito que merezca pena privativa de libertad.

En el mismo tenor de la disposición constitucional, el artículo 165 del CNPP dispone que habrá lugar a prisión preventiva solo tratándose de delitos que merezcan una pena privativa de libertad. Adicionalmente se regula que, la medida no podrá exceder del tiempo que de sanción fije la ley al delito que se persiga en el proceso y en ningún supuesto persistirá más allá de dos años, salvo que su prolongación se deba al ejercicio del derecho de defensa del imputado. Si al cumplirse el plazo de dos años no se ha pronunciado sentencia, el imputado deberá ser puesto en libertad a la brevedad mientras se sigue el proceso, sin que ello impida a las autoridades judiciales penales imponer otras medidas cautelares.

Por su parte, el artículo 19 del CNPP establece como regla de oro que, **toda persona tiene derecho a que se respete su libertad personal**, de esta manera nadie podrá ser privado de la misma, y en todo caso de ser necesario, solamente será mediante mandamiento dictado por la autoridad judicial o de conformidad con las demás causas y condiciones que autorizan la propia Constitución y el Código Nacional referido.

Siguiendo con las regulaciones del artículo 19 constitucional, segundo párrafo, el MP está facultado para gestionar ante el juez que corresponda que se dicte la medida cautelar, cuando se verifique que no hay otra forma suficiente para garantizar que el imputado no se evada de la justicia, esto se puede revisar en la redacción que a continuación se transcribe del texto constitucional:

únicamente podrá solicitar al juez la prisión preventiva **cuando otras medidas cautelares no sean suficientes para garantizar la comparecencia del imputado en el juicio**, el desarrollo de la investigación, la protección de la víctima, de los testigos o de la comunidad, así como cuando el imputado esté siendo procesado o haya sido sentenciado previamente por la comisión de un delito doloso. (Énfasis añadido)

En armonía con el texto constitucional, el artículo 19 del CNPP indica que una de las características principales para decretar la prisión preventiva es que debe tenerse en cuenta que su implementación es de carácter excepcional, esto considerando la existencia del principio de presunción de inocencia.

En términos constitucionales, el juez únicamente podrá ordenar la prisión preventiva oficiosamente en los casos que se mencionan en el Cuadro 10:

Cuadro 10. Prisión preventiva oficiosa

Conductas que ameritan prisión preventiva oficiosa	
Abuso o violencia sexual contra menores	Corrupción tratándose de los delitos de enriquecimiento ilícito y ejercicio abusivo de funciones
Delincuencia organizada	Robo al transporte de carga en cualquiera de sus modalidades
Desaparición forzada de personas y desaparición cometida por particulares	Delitos en materia de desaparición forzada de personas y desaparición cometida por particulares
Violación	Delitos cometidos con medios violentos como armas y explosivos
Trata de personas, traición a la Patria, espionaje, sedición, motín, rebelión, terrorismo, sabotaje, conspiración	Delitos graves que determine la ley en contra de la seguridad de la nación
Uso de programas sociales con fines electorales	Delitos electorales
Corrupción	Delitos de enriquecimiento ilícito y ejercicio abusivo de funciones
Comprar, enajenar, recibir, comercializar, resguardar, transportar, poseer, distribuir, alterar o adulterar hidrocarburos, petrolíferos, petroquímicos sin derecho y sin consentimiento de quien pueda disponer de ellos	Delitos en materia de hidrocarburos, petrolíferos o petroquímicos

Portación ilegal de armas, acopio de armas, armas de uso exclusivo de la milicia	Delitos en materia de armas de fuego y explosivos de uso exclusivo del Ejército, la Armada y la Fuerza Aérea
Turismo sexual, pornografía, corrupción y explotación de menores, robo de casa habitación	Delitos graves que determine la ley en contra del libre desarrollo de la personalidad
Narcotráfico, peligro de contagios y derechos reproductivos	Delitos graves que determine la ley en contra de la salud

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 19 constitucional.

De lo mencionado respecto a la medida cautelar, podemos destacar que el legislador estableció los delitos a los que le es aplicable, en función a la excepcionalidad de esa figura, de tres maneras distintas, a saber:

- a) lista taxativa de delitos,
- b) a partir del medio comisivo y
- c) en atención a la gravedad del delito y el bien jurídico tutelado.

(Proyecto de sentencia del Amparo Directo en Revisión 1389/2019)

El referido artículo 19, se reformó el 31 de diciembre de 2024 para ampliar el catálogo de delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa. La reforma se publicó en el DOF, mediante “DECRETO por el que se reforma el párrafo segundo del artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de prisión preventiva oficiosa”. En materia de delitos fiscales, **se incorporó al texto del artículo 19 constitucional, el contrabando y cualquier actividad relacionada con falsos comprobantes fiscales, en los términos fijados por la ley.**

II.4. Acuerdo reparatorio

En términos de lo que señala el artículo 186 del CNPP, representan una solución alterna a los procedimientos penales y *“son aquéllos celebrados entre la víctima u ofendido y el imputado que, una vez aprobados por el Ministerio Público o el Juez de control y cumplidos en sus términos, tienen como efecto la extinción de la acción penal”*.

Asimismo, se establece que la procedencia de los acuerdos reparatorios no es de manera universal para todos los delitos, el legislador solamente seleccionó determinado tipo de delitos, como se describe a continuación:

- **Delitos que se persiguen por querrela**, por requisito equivalente de parte ofendida o que admiten el perdón de la víctima o el ofendido;
- **Delitos culposos**, o
- **Delitos patrimoniales cometidos sin violencia** sobre las personas.

Mencionamos en apartados anteriores que, algunos de los delitos fiscales son perseguibles por querrela y son de carácter patrimonial, de tal suerte que cumplen con el requisito para poder tomar la vía de la solución alterna y celebrar un acuerdo reparatorio.

Los acuerdos reparatorios pueden solicitarse desde la presentación de la denuncia o querrela hasta antes de decretarse el auto de apertura de juicio. En el caso de que se haya dictado el auto de vinculación a proceso y hasta antes de que se haya dictado el auto de apertura a juicio, el Juez de control, a petición de las partes, podrá suspender el proceso penal hasta por treinta días para que las partes puedan concretar el acuerdo con el apoyo de la autoridad competente especializada en la materia.

Esto es de utilidad para el seguimiento correspondiente al pago de las contribuciones adeudadas al fisco, seguimiento que puntualmente debe darle la autoridad fiscal de origen, es decir, la autoridad que informe al SAT.

II.5. La libertad provisional bajo caución

Respecto de la prisión preventiva revisada en el apartado II.3 de este capítulo, el artículo 165 del CNPP señala que habrá lugar a dictar como medida cautelar consistente en prisión preventiva, prevista en el artículo 155, fracción XIV, del mismo Código Nacional, cuando el delito cometido amerite pena privativa de la libertad. Que, en el caso de los delitos fiscales, el legislador en todos previó una sanción en la que cabe dictar la prisión preventiva, cuando sea solicitada por el MP y se acrediten los extremos.

Al respecto, en el caso en que se conceda la medida cautelar, la Primera Sala de la SCJN determinó que en términos de lo que señala el párrafo segundo del artículo 157 del CNPP, la persona juzgadora de control está facultada para

imponer una medida cautelar distinta de la solicitada por las partes, siempre que no sea más grave, “ello, según resulte necesario para garantizar la continuidad del proceso, al evitar que la persona imputada se sustraiga de la acción de la justicia, que se proteja la seguridad de la víctima, ofendido o testigos, y se evite que el imputado entorpezca de cualquier modo el procedimiento” (Tesis 1a./J. 113/2024 (11a.)).

La figura jurídica de la libertad provisional bajo caución es la institución procesal a través de la cual se concede a una persona inculpada de la comisión de un delito, el beneficio de evitar la prisión preventiva o, en su caso, de sustituirla, por el otorgamiento de una caución y pasar el tiempo que dure el procedimiento en libertad (Hernández Pliego, 2006, p. 322).

En el artículo 155, fr. II, del CNPP se preceptúa que es facultad del MP y derecho de la víctima u ofendido, solicitar al juez que imponga al imputado una o varias de las medidas cautelares, que en el tema que se revisa en este apartado es la exhibición de una garantía económica.

Con relación a la libertad bajo caución, el artículo 92, sexto párrafo, del CFF señala que la autoridad judicial podrá concederla en aquellos delitos en los que proceda la libertad del imputado durante la investigación, siempre que no se trate de los delitos graves previstos en el CFF, y para tal efecto el monto de la caución o garantía económica que fije la autoridad comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación del perjuicio al fisco por las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal¹² a la fecha en que se promueva la libertad provisional.

II.6. La preclusión y la prescripción

El transcurso del tiempo afecta el derecho que tiene el Estado de sancionar a los contribuyentes que infrinjan las disposiciones fiscales y cuya conducta sea tipificada como un delito fiscal. El legislador dispuso en la ley límites a las autoridades administrativas en materia fiscal y a las que investigan delitos para exigir al juez el reproche penal.

Una de las formas de poner límites a las autoridades penales fiscales es a través de la *preclusión*. Es así que, a través de la redacción del artículo 100,

¹² En materia de las garantías económicas, son determinadas por el juez, considerando lo que disponen los artículos 156, 157, 172, el tercer párrafo del artículo 173, todos del CNPP y adicionalmente lo que señala el artículo 92 del CFF.

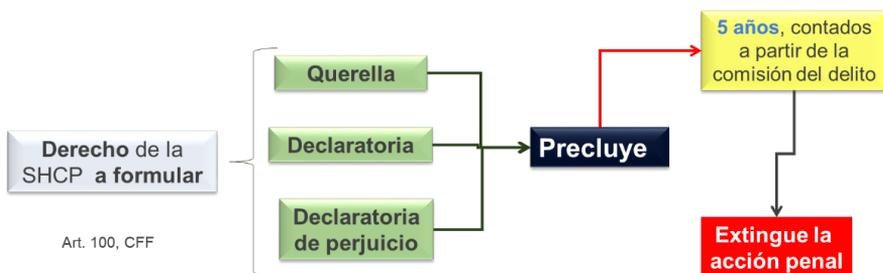
primer párrafo, del CFF, se estatuye que el derecho que tiene la autoridad fiscal para poner en conocimiento del Ministerio Público los hechos constitutivos de delitos fiscales, mediante querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio (conocidos como requisito de procedibilidad) precluye en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Al precluir el derecho mencionado, como efecto se genera también la extinción de la acción penal.

II.6.1.- Cómputo de los plazos de la preclusión del derecho a interponer el requisito de procedibilidad procedente

El carácter de víctima u ofendida, que se otorga a la SHCP en el artículo 92 del CFF, a la par le concede el derecho para proceder penalmente e interponer los requisitos de procedibilidad que correspondan por los delitos que tenga conocimiento, derecho que **precluye** por el simple transcurso del tiempo. El plazo para que opere la preclusión es de cinco años y se computa a partir de la comisión del delito, en términos de lo que establece el artículo 100 del CFF.

Una de las reglas más importante para el cómputo del plazo de preclusión es que se deberá contabilizar de forma continua y en ningún caso se interrumpirá. Esta explicación se puede apreciar gráficamente en el Diagrama 12:

Diagrama 12. Extinción de la acción penal



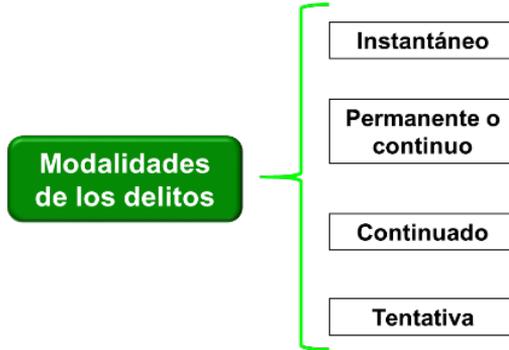
Fuente: Elaboración propia con información del artículo 100, primer párrafo, del CFF.

La porción normativa que se cita, establece que como consecuencia de que precluye el derecho de la SHCP a interponer querrela, declaratoria y declaratoria de perjuicio, se extingue la acción penal.

Para determinar el cómputo del plazo de la preclusión, atendiendo a la fecha en que se cometió el delito, necesariamente se estará en función del delito que se

haya cometido y sus modalidades, de acuerdo a lo que señala el artículo 102 del CPF. Recordemos que en el primer capítulo se abordaron las modalidades de los delitos y se señaló que se dan como se muestra en el Diagrama 13:

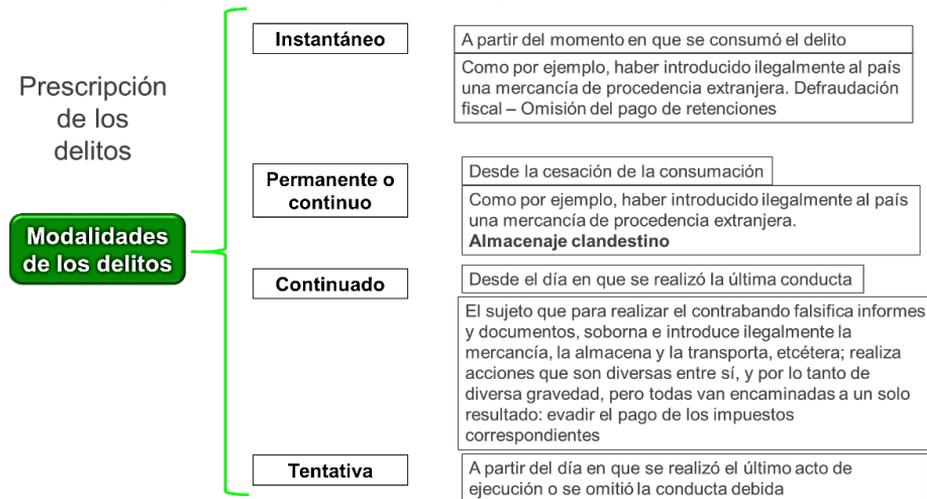
Diagrama 13. Modalidades de los delitos



Fuente: Elaboración propia.

El cómputo de la preclusión seguirá las reglas de la prescripción, en términos de lo dispuesto en el artículo 102 del CPF, que son las que se detallan en el Diagrama 14:

Diagrama 14. Prescripción según la modalidad del delito



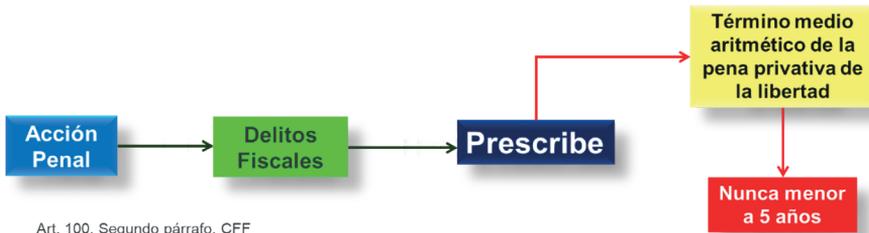
Fuente: Elaboración propia con información del artículo 102 del CPF.

II.6.2.- Cómputo de los plazos de la prescripción de la acción penal

El jurista Héctor Fix Zamudio, citado por Arturo Villarreal Palos, define a la “acción penal” como aquella que ejercita el Ministerio Público ante el juez competente, en términos de lo que regula el artículo 21 constitucional, para que se inicie el proceso penal, se resuelva sobre la responsabilidad del imputado y, en su caso, se aplique la pena o medida de seguridad que corresponda (Fix en Villarreal Palos, 2011. p. 3).

La *prescripción* de los delitos fiscales se encuentra regulada en el CFF, artículo 100, segundo párrafo, consiste en que 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 el Código Fiscal para el delito de que se trate, sin embargo, en ningún caso será menor de cinco años. Lo que se menciona en este párrafo se puede apreciar de manera gráfica en el Diagrama 15:

Diagrama 15. Prescripción de los delitos fiscales



Art. 100, Segundo párrafo, CFF

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 100, segundo párrafo, del CFF.

El término medio aritmético, de acuerdo a lo que señala el artículo 150 del CNPP, es el cociente que se obtiene de sumar la pena de prisión mínima y la máxima del delito consumado que se trate y dividirlo entre dos.

A manera de ejemplo, se resaltan las conductas ilícitas relacionadas con los controles volumétricos, reguladas en el artículo 111 Bis del CFF, que en su primer párrafo establece que “se impondrá sanción **de 3 a 8 años** de prisión a...”, la media aritmética de este delito es de **5.5 años** para que opere la prescripción, de acuerdo a la siguiente operación:

$$3 + 8 = 11 / 2 = 5.5$$

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por el capítulo VI del Título Quinto del Código Penal Federal, a excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, que contemplan reglas diferentes que se contraponen a lo que se ha venido comentando, del mismo Código Penal referido.

En la supletoriedad establecida en el texto del tercer párrafo del artículo 100 del CFF, específicamente se hace la aclaración de la exclusión con relación a la prescripción de la acción penal con respecto al contenido del artículo 107 del CPF, toda vez que en su contenido hace referencia a la acción penal que nazca de un delito que solo puede perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente (que es el caso de los delitos fiscales), previendo plazos distintos a los que ya en el segundo párrafo del artículo 100 del CFF se establecen para computar la prescripción.

Para cerrar este par de temas tan importantes —preclusión y prescripción— en materia de delitos fiscales, se considera oportuno reproducir a la letra lo que razonan los Tribunales Colegiados en la tesis aislada I.7o.P.125 P (10a.) ya que, al intentar revisar el cómputo de los plazos, se generan dudas. En la tesis de referencia, se explica cómo afecta el transcurso del tiempo el derecho de la autoridad a proceder penalmente contra los contribuyentes, así como la prescripción de los delitos fiscales, la reproducimos porque aporta gran claridad a la idea que se intenta transmitir.

El primer párrafo del artículo 100 mencionado prevé las reglas de preclusión del derecho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para querrellarse, concediéndole el plazo de 5 años, **contados a partir de la consumación del delito fiscal**, para satisfacer ese requisito de procedibilidad que, de no ocurrir, generará la extinción de la acción penal, la que, en este supuesto, únicamente es el resultado de la preclusión del derecho a querrellarse, y **esta hipótesis no debe confundirse con las reglas de prescripción de la acción penal que opera en los casos en que la institución gubernamental ha satisfecho el requisito de procedibilidad, ya que, en ese supuesto, las reglas de prescripción de la acción penal tienen sus propias características, como lo establece el segundo párrafo del artículo 100 invocado, que señala que para que opere la prescripción debe transcurrir un plazo igual al término medio**

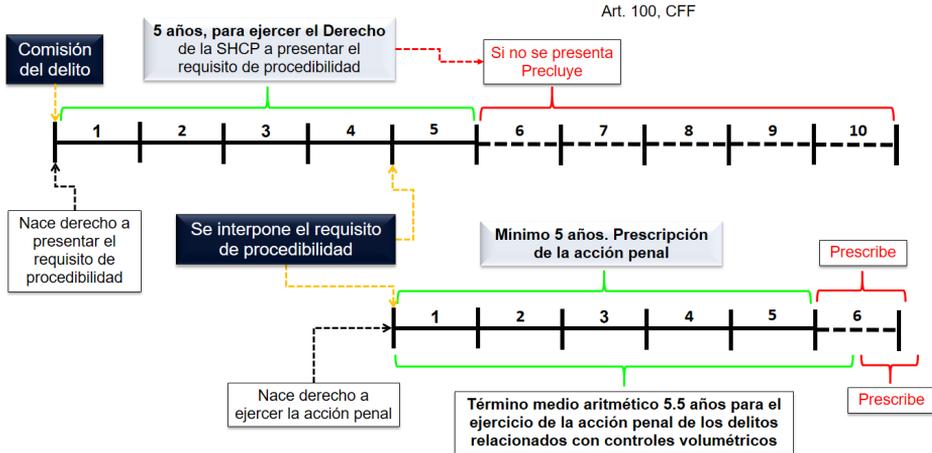
aritmético de la pena privativa de la libertad que se señale para el delito de que se trate, con la condición de que dicho plazo no pueda ser menor a 5 años; además de que deben observarse las disposiciones sobre dicha institución jurídica, previstas en el Código Penal Federal; **de ahí que se concluya que los plazos de preclusión y prescripción no corren de forma paralela, porque la actual redacción del aludido artículo 100, de manera clara y precisa prevé, en primer término, la preclusión del derecho que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para presentar su querrela; enseguida, en sus dos siguientes párrafos se ocupa de las reglas para que opere la prescripción de la acción penal.** Por ende, al ser ambas figuras excluyentes entre sí, es ilógico que se pretenda que el término para que se configuren la preclusión y la prescripción de la pretensión punitiva sea el mismo, porque satisfecho el requisito de procedibilidad que se exige en esos delitos, inicia el cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal, que debe sujetarse a los párrafos segundo y tercero del referido artículo 100.

(Tesis I.7o.P.125 P (10a.); énfasis añadido)

De la simple lectura de la tesis transcrita se puede deducir que, en esencia, los Tribunales Colegiados razonan que el término para que se configuren ambas figuras (preclusión y prescripción) **no es el mismo y no corren de manera paralela**, porque una vez satisfecho (por la SHCP) el requisito de procedibilidad exigido para el delito de que se trate, inicia el cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal, la cual debe sujetarse a los párrafos segundo y tercero del artículo 100 del CFF vigente.

Para facilitar la explicación del par de temas de este subapartado, se ejemplifica con el siguiente Diagrama 15 bis que explica el cómputo del plazo de la preclusión y de la prescripción, en el caso de los delitos regulados en el artículo 111 Bis del CFF:

Diagrama 15 bis. Preclusión y Prescripción



Fuente: Elaboración propia con información del artículo 100, del CFF.

Después de explorar los temas de la preclusión y la prescripción, en el siguiente apartado se revisan aspectos relacionados con las sanciones.

II.7. Sanciones, la substitución y conmutación

Los procedimientos en la materia administrativa fiscal y en la penal fiscal, son totalmente independientes, corren por cuerda separada. La finalidad del procedimiento administrativo es totalmente recaudatoria y la del procedimiento penal es crear ejemplaridad y castigar, no obstante, en la práctica en la vía penal también se da el pago de los créditos fiscales como parte de la reparación del daño.

En ese sentido, se corre el riesgo para el contribuyente de incurrir en doble pago. Si el contribuyente paga en la vía administrativa, debido a que concluya de forma anticipada a la vía penal, deberá aportar las pruebas a la vía penal para demostrar que el monto que está fijando el juez penal, ya ha sido cubierto y viceversa. Situación que le corresponderá al representante del contribuyente demostrar, ya que no es atribución de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF), ni del agente del Ministerio Público, ni del SAT, ni de las autoridades fiscales estatales solicitar al juez la disminución de los montos de las sanciones.

Uno de los aspectos a considerar, tratándose de delitos con resultado material patrimonial, respecto del pago que realiza el contribuyente de sus adeudos fiscales, es que por la vía penal el monto señalado por el que sufrió daños el fisco federal no se actualiza ni se recarga, desde el inicio del procedimiento se determina el monto del perjuicio al fisco federal por la vía del Dictamen Técnico Contable en términos del artículo 92, sexto párrafo del CFF; caso contrario al monto del crédito fiscal determinado en la resolución determinativa, por las diferencias detectadas en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del revisado, ese monto por el transcurso del tiempo se va modificando en términos del artículo 17-A y 21 del mismo Código.

El artículo 101 del CFF señala que, con relación a los delitos fiscales, no procederá la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio para los sentenciados¹³ por la comisión de los delitos regulados en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV (contrabando y equiparables al contrabando) cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104 (contrabando y mercancías prohibidas); 108 (defraudación fiscal) y 109 (equiparables a la defraudación fiscal) cuando les atañan las sanciones establecidas en la fracción III del artículo 108 (prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$3,354,710.00), todos del CFF.

En los casos distintos a los señalados en el párrafo anterior, para acceder a beneficios de sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario demostrar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la SHCP.

II.8. Reforma Penal-Fiscal

Con el propósito de combatir los esquemas agresivos que lesionan al fisco federal, el 8 de noviembre de 2019 fue publicado en el DOF, después de haberse sometido al proceso legislativo, el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código

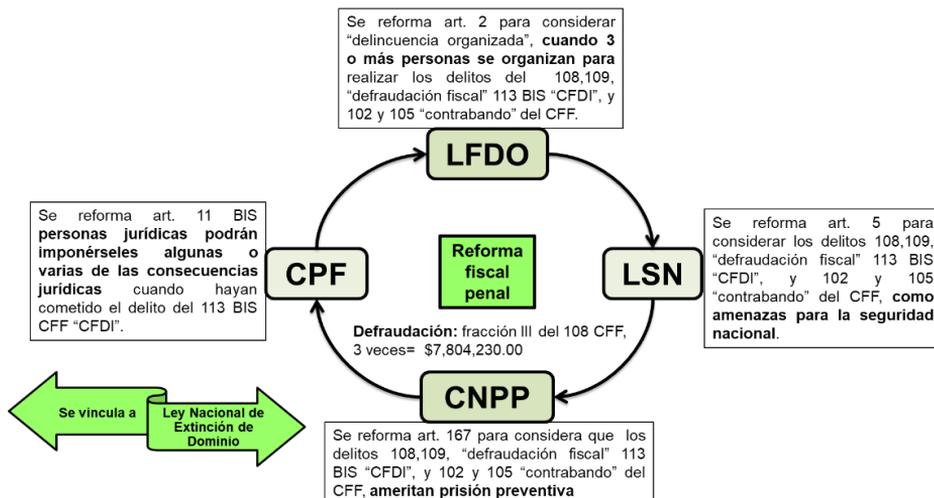
¹³ En materia de sustitución y conmutación de sanciones, se recomienda revisar también lo que señalan los artículos 60 y 70 del CPF, para efectos de aplicación de normas.

Penal Federal” (Decreto DOF 08/11/2019), también conocida como la “**reforma penal fiscal**”. Dicha reforma tuvo como finalidad abarcar los principales rubros que se enlistan:

- Catalogar a nivel de **delincuencia organizada**: el contrabando, la defraudación fiscal, y a quien expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, por un monto superior a 7 millones 800 mil pesos, ya que para realizar estas conductas delictivas se razonó que se necesitan más de dos personas.
- Clasificar como **amenazas contra la seguridad nacional** a los actos contra el fisco federal de contrabando, defraudación fiscal y la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, por un monto superior a 7 millones 800 mil pesos, ya que, al causar cuantiosas afectaciones al erario federal, se pone en riesgo a la economía del país y a la actividad de la administración pública.
- A partir de esta agravante, incluso es posible pedir que el Centro Nacional de Inteligencia (CNI) intervenga comunicaciones de los implicados en delitos fiscales.
- Establecer que ameritan **prisión preventiva oficiosa** los delitos de: contrabando, la defraudación fiscal, y a quien expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, por un monto superior a 7 millones 800 mil pesos, es decir, como se definió en apartados anteriores, que el imputado se encuentre privado de su libertad durante todo el proceso penal.
- Establecer que las personas jurídicas son susceptibles de que se les impongan algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan cometido el delito del 113 Bis del CFF por tráfico de comprobantes fiscales por operaciones simuladas o inexistentes.

Las implicaciones de la reforma penal fiscal referida pueden visualizarse en el Diagrama 16:

Diagrama 16. Reforma penal fiscal de 2019



Fuente: Elaboración de INDETEC, con información de las porciones normativas citadas.

Sin embargo, la reforma en comento fue muy cuestionada, argumentándose que ampliaba el catálogo de prisión preventiva oficiosa violentando el texto constitucional, ya que actualmente el artículo 19 de la CPEUM no contempla esta medida cautelar para los citados delitos.

Así, en una primera discusión para analizar la impugnación¹⁴ del Decreto DOF 08/11/2019, una mayoría de Ministras y Ministros del Pleno de la SCJN determinó la inconstitucionalidad de los artículos 5, fracción XIII, de la Ley de Seguridad Nacional —el cual establece como amenazas a la seguridad nacional los actos ilícitos en contra del fisco federal—, 167, párrafo séptimo, fracciones I, II, III, del Código Nacional de Procedimientos Penales —el cual prevé la prisión preventiva oficiosa para los delitos de contrabando, defraudación fiscal, sus equiparables y los relacionados con la expedición, enajenación, compra y adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados— (SCJN, 2021). En una sesión posterior, el Pleno invalidó el artículo 2º, párrafo primero, fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter, de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (SCJN, 2022),

¹⁴ La impugnación fue planteada a través de la acción de inconstitucionalidad 130/2019 (promovida por la CNDH) y su acumulada 136/2019 (promovida por una minoría parlamentaria del Senado), resueltas definitivamente en sesión de 24 de noviembre de 2022.

que tipificaban como delincuencia organizada a los delitos de contrabando, defraudación fiscal, sus equiparables, así como los delitos relacionados con comprobantes fiscales.

Razonaron que el legislador “se excedió al calificar tales delitos como amenazas a la seguridad nacional”, pues no corresponden “a conductas que atenten directamente contra esta última, y, por ende, tampoco fue válido que los calificara como delitos que ameritan prisión preventiva en términos del artículo 19, segundo párrafo, de la Constitución. Esto último, pues el legislador secundario no está autorizado a ampliar el catálogo constitucional de delitos de prisión preventiva oficiosa” (SCJN, 2021).

De igual manera, se razonó que las normas eran inconstitucionales habida cuenta de que el artículo 1° de la Constitución, los tratados internacionales y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, establecieron que “la prisión preventiva es una medida cautelar excepcional, que sólo puede dictarse cuando existe un riesgo comprobado de que la persona evadirá la acción de la justicia o afectará la investigación, sin que sea suficiente la peligrosidad del sujeto o el tipo de delito, pues de lo contrario se vaciaría de contenido el derecho a la libertad personal y a la presunción de inocencia” (SCJN, 2021).

En ese sentido, consideraron que las normas en cuestión imponían la prisión preventiva de forma oficiosa, es decir, automáticamente, estableciendo como único parámetro el tipo de delito, violentando así los derechos humanos reconocidos por la Constitución (SCJN, 2021). Y, por otro lado, sostuvieron que el legislador “violó el principio de ultima ratio al incluir conductas que no se corresponden con el régimen constitucional de delincuencia organizada, el cual entraña el extremo más gravoso del derecho penal” (SCJN, 2022).

La discusión, no obstante, está lejos de quedar zanjada, toda vez que el 31 de diciembre de 2024 se publicó en el DOF el “DECRETO por el que se reforma el párrafo segundo del artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de prisión preventiva oficiosa” para incluir en el catálogo de delitos que la ameritan el “contrabando y cualquier actividad relacionada con falsos comprobantes fiscales”. Así pues, el artículo 19 constitucional hoy día contempla esa medida cautelar para los casos de contrabando y las actividades relacionadas con CFDI falsos, aunque aún está por adecuarse la legislación secundaria para armonizarla con dicho Decreto y hay que esperar la casuística que se derive de esta reforma.

CAPÍTULO III.

EL DELITO FISCAL

Sumario:

1. Concepto de delito fiscal, 2. El bien jurídico tutelado, 3. La responsabilidad en los delitos fiscales, 4. La tentativa, 5. El delito continuado

III.1. Concepto

De acuerdo a lo expuesto en el capítulo dedicado a la teoría del delito, la conducta ilícita consiste “primordialmente en no cumplir con lo que una norma jurídica señala como obligatorio, conducta que se traduce en dejar de hacer lo que es un mandato o en hacer lo que se señala como prohibido. Para hablar de un delito fiscal, debe existir en la ley una obligación o un deber fiscal y que uno u otro sean incumplidos” (Valdez Gutiérrez, 2003, p. 37), en los delitos fiscales lo que se quebranta es la obligación de contribuir al gasto público o las obligaciones formales vinculadas a ese deber de contribución.

La **obligación fiscal** es un vínculo jurídico, principalmente de contenido económico, entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a aquella a realizar el pago de una contribución, involucrando a la par acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales (García Ocampo, 2008, p. 35). Es importante recordar que la obligación fiscal del pago tiene su origen **en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM**.

La obligación fiscal consiste esencialmente en una conducta de *dar* (pagar contribuciones), sin embargo, derivado de otras leyes, (CFF, LISR, LIVA, etc.) también existen obligaciones accesorias o formales como *hacer* (llevar contabilidad), *no hacer* (no registrar gastos inexistentes) y *tolerar* (facultades de comprobación), y el incumplimiento de alguna de estas obligaciones puede considerarse como la comisión de un delito al tenor del CFF.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales es reprochable, de acuerdo a lo que establecen las disposiciones reguladas por el CFF, en mayor o menor medida en función de la importancia que le atribuyó el legislador, de tal suerte que tratándose de su incumplimiento en algunos casos solo le es aplicable una sanción administrativa y en otros, por considerarse más grave, les son aplicables penas corpóreas.

De esa manera, el delito fiscal está constituido por diversas conductas que se encuentran reguladas en el CFF, que buscan proteger al fisco federal, es decir, de acuerdo a la clasificación que se revisó en el Capítulo I, entran en la categoría de delitos contra el Estado, en el subgrupo de los delitos contra el patrimonio de la nación, con relación al erario público.

Los delitos fiscales también han sido conceptualizados como **aquellas conductas tipificadas en ley que tienen como principal efecto lesionar el patrimonio de la nación**, conductas que son **producto del incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, mediante el apoderamiento de bienes propiedad de la autoridad hacendaria** (ejemplo: una devolución improcedente de impuestos) **o la disminución directa de los montos y bienes** que por concepto de contribuciones debían obtenerse (por pago de los contribuyentes) o estaban en posesión del fisco, lo que provoca un decremento en los mismos y violenta las disposiciones fiscales que regulan la rendición de información, presentación de declaraciones, presentación de avisos, llevar contabilidad, cumplimiento de entero de cantidades retenidas, cálculo y pago de los impuestos por parte de los contribuyentes, afectando o limitando con ello el gasto público (INEGI, 2008, p. 49).

Esto se produce cuando “el victimario [sujeto activo] lleva a cabo una serie de actos tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o bien hacerlo en menor medida” (INEGI, 2008, p. 49), contraviniendo lo que las leyes impositivas exigen, al ocasionar que el monto recaudado disminuya se afectan los ingresos del erario y dicha limitación se traduce, por ende, en un menor gasto público, haciéndose necesario recurrir a fuentes alternas de ingresos, como son los financiamientos por los cuales se paga un interés pactado.

Un aspecto importante en materia de delitos fiscales es que implican el conocimiento híbrido de dos ramas del derecho que se unen para darle soporte a los ilícitos, el derecho penal y el derecho fiscal, en sus facetas adjetivas y sustantivas, lo que los hace aún más técnicos, involucrando un conocimiento más especializado que exige conocer la determinación de los impuestos y los procedimientos administrativos en materia fiscal.

En razón de la materia especial a la que pertenecen por ser un delito exclusivo del derecho tributario, los delitos fiscales están incorporados en legislación distinta al Código Penal Federal, por ello, como delitos especiales, se encuentran

regulados en el Título Cuarto “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, Capítulo II, desde el artículo 92 al 115 Bis del CFF. A partir del artículo 96 del Código referido da inicio la regulación de los ilícitos que se analizan, con las disposiciones que a continuación se indican en el Cuadro 11:

Cuadro 11. Disposiciones generales de los delitos fiscales

Reglas de los delitos fiscales	Fundamento del CFF
Del encubrimiento de delitos	art. 96
De los delitos cometidos por funcionarios o empleados públicos	art. 97
De la tentativa de delito	art. 98
Del delito continuado	art. 99
Prescripción de la acción penal	art. 100
Substitución y conmutación de sanciones	art. 101

Fuente: Elaboración propia con base en el CFF.

Con relación a las reglas de aplicación de los delitos, es importante señalar que lo que no se encuentre definido en los artículos citados en el cuadro anterior, de manera supletoria se podrá atender al contenido de las disposiciones penales federales, en términos de lo que el artículo 5° del CFF dispone en su segundo párrafo.

Las conductas delictivas, también conocidas como tipos penales, las encontramos reguladas en los artículos 102 al 115 Bis, todos del CFF. Para facilitar su consulta el Cuadro 12 resume de forma general las conductas y los artículos que las regulan.

Cuadro 12. Disposiciones jurídicas de los delitos fiscales

Delitos Fiscales	Fundamento del CFF
Del contrabando	arts. 102, 103, 104 y 107
De los equiparables al contrabando	art. 105
Defraudación fiscal	art. 108
Equiparables a la defraudación fiscal	art. 109
Relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes	art. 110

Relativos a declaraciones, contabilidad y documentación	art. 111
Referentes a los controles volumétricos	art. 111 Bis
Depositaria infiel e interventores	art. 112
Relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales	art. 113
Relacionados con comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes	art. 113 Bis
Cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos y revisión de mercancías ilegalmente	arts. 114, 114-A y 114-B
Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados	art. 115

Fuente: Elaboración propia con base en el CFF.

Cuando se definen los delitos fiscales hay una distinción básica con la que debe tenerse sumo cuidado, es la diferencia entre las *infracciones* y *delitos*,¹⁵ no obstante que, si comparamos la redacción de las conductas de las infracciones administrativas y las conductas delictivas, ambas en materia fiscal, en muchos de los casos son muy similares, tal vez con una variación mínima. Para ejemplificar, se compara en el Cuadro 13 la redacción de las conductas infractoras y delictivas en el caso del contrabando, según aparecen en el artículo 176 de la Ley Aduanera (LA) y el artículo 102 del CFF:

¹⁵ De acuerdo con Rodríguez Mejía, "la infracción es el género de lo ilícito, el delito es una especie de ese género; la infracción fiscal, según el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación amerita una pena económica, en forma de multa; el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la autoridad fiscal, la pena corporal, la autoridad judicial" (1995, p. 298). Ambas, infracciones y delitos, son expresiones del mismo *ius puniendi* en cuanto sancionan conductas que lesionan al fisco.

Cuadro 13. Comparativo de conductas infractoras

Artículo 176 de la LA	Artículo 102 del CFF
<p>Artículo 176. Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:</p> <p>I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.</p> <p>II. Sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los trámites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la Ley de Comercio Exterior, excepto tratándose de las Normas Oficiales Mexicanas de información comercial, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquiera otra regulación.</p> <p>III. Cuando su importación o exportación esté prohibida o cuando las maquiladoras y empresas con programa autorizado por la Secretaría de Economía realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de esta Ley, de mercancías que no se encuentren amparadas por su programa.</p> <p>[...]</p> <p>Énfasis añadido</p>	<p>Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:</p> <p>I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.</p> <p>II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.</p> <p>III. De importación o exportación prohibida.</p> <p>Énfasis añadido</p>

Fuente: Elaboración propia con información de los dispositivos jurídicos citados.

De la confrontación anterior podemos corroborar la similitud que existe entre las conductas infractoras y la tipicidad del delito en el caso de las conductas que se castigan imputables a importadores o exportadores. De esa manera, éstos pueden ser sujetos de responsabilidad, tanto en el campo administrativo (puede hacerse acreedores a una multa) y en la materia penal (puede ser condenado por una sentencia que lo prive de su libertad), situación que abre a discusión la aplicación del principio constitucional “*non bis in idem*”, consagrado en el artículo 23 constitucional.

La expresión latina “*non bis in idem*”, también conocida como “*ne bis in idem*”, significa “no dos veces sobre lo mismo” o “no dos veces hacia la misma cosa”. Según expone Morales Hernández, se refiere a que “nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene” (2010, p. 1). Por ejemplo, cuando coexistan actos de autoridad en contra de la misma persona y por la misma conducta, es inconstitucional por violar la garantía de seguridad jurídica consagrada en los artículos 23, 14 y 16 de la Carta Magna. Conviene tener claro el análisis de esta cláusula en todas sus vertientes en el ámbito fiscal y administrativo, ya que nos aporta criterios jurídicos aplicables a las leyes administrativas. (Morales Hernández, s.f., pág. 1)

El académico español Francisco Javier de León Villalba califica el “*non bis in idem*”

como un criterio de interpretación o solución a constante conflicto entre la idea de seguridad jurídica y la búsqueda de justicia material, que tiene su expresión en un criterio de la lógica, de que lo ya cumplido no debe volverse a cumplir. Esta finalidad, continúa diciendo el referido autor, se traduce en un impedimento procesal que negaba la posibilidad de interponer una nueva acción, y la apertura de un segundo proceso con un mismo objeto.

En otras palabras, el *ne bis in idem*, garantiza a toda persona que no sea juzgado [sic] nuevamente por el mismo delito o infracción, a pesar de que en el juicio primigenio fue absuelto o condenado por los hechos que se pretenden analizar por segunda ocasión.

(*El principio non bis in idem*, s.f., p. 1)

Ahora bien, aquí surge la pregunta si se puede configurar la afectación al derecho humano de no ser juzgado dos veces por el mismo acto cuando éste da lugar a infracciones y delitos, ambos fiscales. Al respecto, la Primera Sala

de la SCJN ha señalado que **“lo que el principio *non bis in idem* prohíbe es que una misma consecuencia de una conducta se castigue doblemente con la misma sanción, o bien, que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes y que en cada uno de ellos se imponga idéntica sanción”** (Tesis 1a. XLVIII/2002), en ese sentido, una de las grandes diferencias que existe es que, en el procedimiento administrativo se aplica una sanción pecuniaria y en el juicio penal es una sanción corporal.

Otra gran divergencia es que, en muchas ocasiones, aun cuando sea el mismo acto o hecho jurídico el que tipifica el quebrantamiento de las disposiciones legales, son materias diferentes, procedimientos diferentes y por ende autoridades diferentes las que imponen la sanción, los enunciados de ley aparentemente son muy similares (para una infracción y un delito), sin embargo, presentan diferencias sustanciales que dan paso entre una sanción administrativa y una penal.

Las conductas que pueden ser tipificadas como infracciones o delitos se desprenden, en muchos de los casos, de la revisión que realiza la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación; sin embargo, la redacción revela características especiales que las hacen diferentes, no obstante que ambas hacen referencias a conductas de hacer o no hacer respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

El fin que comparten las infracciones y los delitos es crear una percepción de riesgo ante el incumplimiento de las disposiciones fiscales a las que se encuentre obligado el contribuyente, buscando persuadir a los obligados al cumplimiento voluntario tanto como inhibir, mediante la ejemplaridad, aquellas actividades que vulneran al fisco.

En ese sentido, descubrir delitos fiscales no es tan complejo si se conocen las bases de la teoría del delito, de esa manera, si en una revisión fiscal se detectan infracciones administrativas y se aplican en la resolución, existirán grandes posibilidades de que esas conductas encuadren en los ilícitos fiscales.

III.2. El bien jurídico tutelado

Como se mencionó en la teoría del delito, el bien jurídico tutelado es aquello que busca proteger el legislador al señalar que determinada conducta es contraria a derecho. En el caso de los delitos fiscales se han vertido diversas opiniones en torno al tema, unas señalan que protegen el patrimonio del Estado, otras que al

erario público, unas más sostienen que el bien jurídico protegido es la relación jurídico-tributaria que se da entre Estado y gobernado, algunas otras afirman que lo que se protege es la distribución y redistribución del ingreso a través del gasto, incluso hay quienes hacen referencia a la hacienda pública.

Pese a lo anterior, haciendo una rápida revisión de los tipos penales fiscales podremos percatarnos de que no todos los delitos fiscales tienen un resultado material que cause un daño patrimonial o económico, en ese sentido se busca proteger aspectos inherentes al sistema tributario.

Un ejemplo clásico de lo que se comenta es el del abandono del domicilio fiscal sin presentar aviso, que busca tutelar la comunicación de la autoridad con el contribuyente y el posible ejercicio de facultades de comprobación; o el delito que hace referencia a la conducta de los servidores públicos que amenazaren de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al MP para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales, en este caso se busca proteger al contribuyente de intimidaciones o abuso de autoridad.

El bien jurídico a tutelar en los delitos fiscales, apreciado en forma universal, es en su conjunto el sistema de tributación, en donde quedan incluido, según el tipo de delito fiscal de que se trate, el erario público, **la función tributaria**, las facultades de las autoridades fiscales, la comunicación con el contribuyente, la conducta de las autoridades fiscales, los derechos de los contribuyentes, entre otros.

Es desde esta perspectiva integral que se entiende el bien jurídico tutelado, pues aunque se concrete en el patrimonio de la hacienda pública, no se ignoran las diversas vertientes que confluyen en la relación jurídico-tributaria ni las funciones consustanciales que las contribuciones están llamadas a cumplir, a saber, todo aquello que atañe a la satisfacción de las necesidades colectivas y al desarrollo del Estado.¹⁶

¹⁶ Vale la pena invocar aquí la profunda lectura que hace la Suprema Corte del concepto de *gasto público*, el cual "tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de 'gasto público' estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad" (Tesis 2a. IX/2005), en tanto que el destino de las contribuciones para el gasto público "es el que justifica, junto con el principio de solidaridad, el desprendimiento patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza" (Tesis P. LXI/2011 (9a.)).

III.3. La responsabilidad en los Delitos Fiscales

Se señaló en apartados anteriores que es exigencia del requisito de procedibilidad de que se trate, acreditar el cuerpo del delito y la **probable responsabilidad** del imputado. En ese sentido, cobra importancia definir el concepto de *responsabilidad penal* y quiénes son responsables de los delitos fiscales.

La responsabilidad se encuentra íntimamente vinculada con las infracciones y los delitos fiscales, debido a que la primera será atribuible a los contribuyentes por las conductas que les sean reprochables administrativamente, y la segunda, lo será penalmente (Rodríguez Mejía, 1995).

Con relación a este tema, la doctora Margarita Lomelí Cerezo, en su obra *Derecho Fiscal Represivo*, razona que la “responsabilidad es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño” (Lomelí citada por Rodríguez Mejía, 1995, p. 293).

También en un sentido general, Rodríguez Mejía estima que la responsabilidad “es la obligación que tienen ciertas entidades de hacer frente a las consecuencias de una circunstancia o conducta debidamente tipificada por la ley, que les es atribuible” (1995, p. 293). El investigador luego acota:

En la materia fiscal la responsabilidad no sólo es de pagar contribuciones, sino de cumplir otras obligaciones que la ley impone, como la de llevar una contabilidad ajustada a las leyes de la materia; en caso de determinación presuntiva, la de colaborar con el fisco para proporcionar elementos, aunque no sea sujeto pasivo; en otros casos, la de retener y enterar contribuciones de terceros, etcétera; es decir, implica obligaciones de las genéricamente calificadas de civiles, pero también otras calificadas de penales. (1995, p. 294)

La responsabilidad puede adquirirse por la autoría o por la participación en la comisión del delito de que se trate, en función de la forma y grado de actuación o intervención en la realización de los hechos.

Ahora bien, el jurista Francisco Muñoz Conde define la participación en el delito como “la cooperación dolosa en un delito doloso ajeno” (1999, p. 159), por tanto, la participación solo es punible en su forma dolosa, esto es, “el partícipe debe conocer y querer su participación en la realización del hecho” (1999, p. 159),

es decir, la participación viene repleta de voluntad, lo que implica la existencia de dos o más hechos en torno a la conducta principal que es el delito realizado por el autor material.

En ese sentido, el experto en delitos fiscales Ambrosio Michel Higuera establece válidamente, en línea con Muñoz Conde, que el delito por el que pueden ser enjuiciados los diversos intervinientes en su realización es el mismo para todos; sin embargo, la responsabilidad del partícipe está subordinada al hecho cometido por el autor, en virtud de que el cómplice coopera o ayuda, jamás ejecuta. En consecuencia, solo podrá ser considerado cómplice quien con su actuar auxilia, coadyuva o favorece con la comisión de alguno de los elementos del tipo penal (Michel Higuera, 2008, p. 136). Concurren aquí dos ideas suscritas por Michel y Muñoz: que los partícipes no cometen el delito, sino que contribuyen en su realización; y que la participación en los delitos fiscales solo se puede cometer de manera dolosa.

Sin ahondar más en las nociones de autoría y participación,¹⁷ cabe remitirse a la descripción que hace el propio legislador en el Código Fiscal Federal, que encuentra su paralelismo en la distinción del Código Penal Federal entre autores y partícipes.

Cuadro 14. Responsables de los delitos fiscales, paralelismo entre CFF y CPF

CFF art. 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes:	CPF art. 13.- Son autores o partícipes del delito:	Forma de intervención según el análisis de Michel Higuera:	Correspondencia con el Código Penal para el Estado de Zacatecas, art. 11
I. Concierten la realización del delito	I. Los que acuerden o preparen su realización	Participación (complicidad previa)*	—
II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley	II. Los que los realicen por sí	Autoría directa	Es autor directo

¹⁷ Para no detenernos aquí en la teoría de la intervención delictiva y las formas de intervención (autoría directa, mediata y coautoría por un lado, y por el otro, participación por inducción y por cooperación), remitimos a literatura especializada. Tanto Muñoz Conde (1999) como Michel Higuera (2008) desarrollan en amplitud y detalle estas nociones en el terreno de la responsabilidad penal, si bien el primero se enfoca en el derecho penal español y el segundo, en el derecho penal fiscal mexicano. A estas lecturas recomendadas se añade el análisis que hace Plascencia Villanueva (2004) de ambas figuras, autor y partícipe, en sus diversas modalidades.

III. Cometan conjuntamente el delito	III. Los que lo realicen conjuntamente	Coautoría	Es coautor
IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo	IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro	Autoría mediata	Es autor mediato
V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo	V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo	Participación (inducción)	Es partícipe inductor
VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión	VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión	Participación (complicidad)	Es partícipe cómplice
VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior	VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito	Participación (complicidad)	Es partícipe encubridor
VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico	—	Participación	
IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.	—	Participación	

Fuente: Elaboración propia a partir de Michel Higuera (2008), Nieto (2023) y los ordenamientos citados. Nótese que algunas legislaciones locales, como la zacatecana, recogen expresamente cada figura.*Para Nieto la complicidad previa o precomplicidad no aplica para delitos fiscales; tampoco aplica la autoría indeterminada, prevista en la fr. VIII del artículo 13 del CPF.

Así pues, estos numerales prevén que las figuras de autor y partícipe pueden presentarse de varias maneras. Siguiendo la exposición de Michel Higuera (2008), analicemos las siguientes consideraciones atinentes a los responsables de los delitos fiscales, recordando que la responsabilidad se extiende a quienes intervienen a título de partícipe, es decir, aquellos terceros que contribuyen en la comisión del delito fiscal, planeando, acordando o auxiliando antes, durante o después, dentro del *iter criminis*¹⁸, según se desprende del artículo 95 del CFF:

- **Conciernten la realización del delito fiscal.**¹⁹ Con esta premisa se hace referencia a la complicidad. Si se llega a acreditar que los contadores o asesores proponen un plan al empresario, a solicitud de socios o accionistas, la realización de conductas encaminadas a la disminución de la carga fiscal del contribuyente —que para el fisco representen una erosión de las bases tributarias y una disminución en la recaudación de impuestos— muy posiblemente puede constituir un ilícito al pasarlas por el filtro penal. En esta regla estamos en presencia de la planeación que implican los delitos fiscales. “La responsabilidad de los delitos no se circunscribe a sólo su ejecutor, o ejecutor principal, aquí sujeto pasivo, frecuentemente terceros son responsables de estos ilícitos y como tales deben ser reprimidos” (Rodríguez Mejía, 1995, p. 303).

¹⁸ Latinazgo que identifica, en el mundo de los delitos, **al camino que se sigue de inicio a fin en la realización de los ilícitos.**

¹⁹ Esta fracción primera del artículo 95 del CFF (lo mismo que su correlato en la fracción I del CPF) es quizás una donde la dogmática penal ha encontrado interpretaciones muy divergentes. Hay corrientes que la asocian a un “delito de preparación” (donde la necesidad de una intervención temprana llama a reprimir actos preparatorios con igual pena que la prevista en la realización del delito fiscal); en esa misma línea algunos lo consideran “delito de *iter criminis*”, donde el plan común (el verbo es “concertar”), visto como una condición de la actividad delictiva, permite adelantar las barreras de punibilidad a la fase pre-ejecutiva. En esa lógica preventiva, la concertación para realizar el delito se consuma con el acuerdo y no con la ejecución de las conductas que le sigan. Sin embargo, mucho se nos advierte que la concepción delictuosa, la concertación y los actos preparatorios no son punibles si no existe un principio de ejecución (Ramírez García, 1998, p. 74), y en la fracción en comento rige claramente la expresión que figura a la cabeza del artículo 95 “*Son responsables de los delitos fiscales, quienes:*”, por tanto es preciso que haya delito. Desde otra óptica, acordar o preparar la realización del delito remite a la figura del autor intelectual, así ocurre, por ejemplo, en el Código Penal del Estado de Campeche (fr. I del art. 29). La pregunta de fondo es si solo basta convenir la realización del delito fiscal para merecer un reproche idéntico al que resultaría de cometerlo, ¿y si no alcanzara una fase ejecutiva... aplicaría una pena superior a la prevista incluso en la tentativa? —ya señaló el colegiado que “si no se actualiza la tentativa del injusto por parte del autor material, menos aún por lo que hace al agente intelectual” (Tesis 218378)—; ¿o estamos acaso frente a un delito de consumación anticipada? En medio de estas preguntas, parece intuirse la intención del legislador de referirse a conductas de complicidad a las que les atribuye una especial peligrosidad por preordenarse a la ejecución de un delito grave, y aunque no se concreten, no deben ser toleradas. Todas estas aristas son imposibles de agotar en este pie de página.

- **Realicen la conducta o el hecho descritos en el tipo penal fiscal.** Estos serían los ejecutores de las conductas, los responsables directos, por ejemplo, contribuyente persona física. En el caso de las personas morales, estos serían los socios o accionistas, administradores únicos, consejo de administración, representantes legales, apoderados especiales para la atención de autoridades fiscales y para el cumplimiento de obligaciones fiscales, etc., que son los garantes de las acciones de la sociedad.
- **Cometan conjuntamente con otros responsables el delito fiscal.** En este supuesto ya no estamos en la fase de planeación, debido a que ya se perpetró el ilícito, ya se realizaron las conductas que empatan en la conducta reprochable penalmente. Puede darse en el caso del delito de compraventa de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes o simuladas, en el que participan sujetos con conductas diversas y complementarias unas de otras.
- **Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.** En este supuesto el autor intelectual se convierte en operador de terceros. Es común encontrar en la práctica personas que fungen como representante legal o socio de las personas morales que, a cambio de una pequeña remuneración, sin tener la menor idea de la gran responsabilidad, realizan esas funciones en el papel, más nunca conocen las actividades reales de las empresas. Estas personas, también conocidas como testaferros, pueden llegar a ser responsables de los delitos de acuerdo con esta premisa y convertirse en copartícipes del ilícito, a medida en que conozcan las acciones delictivas ejecutadas (Tesis III.1o.P.70 P; Tesis XX.2o.82 P).
- **Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.** Esta forma de responsabilidad puede suceder a manera de participación en un delito de un tercero, que consiste en motivar en otro, dolosamente, la valentía de cometer el acto punible. Algunas teorías señalan la existencia de autores intelectuales y autores materiales. En este supuesto puede encuadrar el asesor fiscal como responsable si se comprueba su probable responsabilidad o participación en el ofrecimiento de esquemas que generen beneficios para los contribuyentes en perjuicio del fisco federal.

- **Ayuden dolosamente a otro para su comisión.** También conocida como complicidad secundaria, se da cuando se presta auxilio al autor de una conducta delictiva dolosa, para facilitar que el ilícito sea cometido, siempre que entre autor y partícipe haya existido acuerdo previo. Este supuesto puede darse, por ejemplo, para disfrazar ingresos propios de la actividad gravada, el hecho o acto imponible, y darle un sentido o connotación diferente a la que realmente tiene, es decir, cuando exista algún tipo de simulación de actos jurídicos tendiente a disminuir la carga tributaria.
- **Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.** Al igual que la anterior, también es conocida como complicidad secundaria, se da cuando se presta auxilio al autor de una conducta delictiva dolosa de forma posterior a la comisión del ilícito, siempre que entre autor y partícipe haya existido acuerdo previo.
- **Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.** Es el caso de los responsables solidarios, de las sociedades mercantiles, que deben vigilar el cumplimiento de las obligaciones de diversa índole a cargo de la sociedad.
- **Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.** En este rubro puede catalogarse la subcontratación de personal.

De la simple lectura de las anteriores transcripciones comentadas, tomadas del artículo 95 del CFF, es posible verificar que en los delitos fiscales podrían encuadrarse los actos que realice un asesor contable, fiscal, jurídico, financiero o cualquier otro que facilite algún tipo de consejo profesional al contribuyente (Verea Gómez, 2007). Por ejemplo, tratándose de una persona, física o moral, que contrate los servicios profesionales de un despacho fiscal o contable con el propósito de obtener asesoría fiscal sobre la estructura de una estrategia para minimizar la carga tributaria.

III.4. La tentativa

La tentativa, concepto jurídico tan discutido en cuanto a su naturaleza, es “la ejecución del acto o actos idóneos de forma completa o incompleta sin obtener el resultado del delito” (Godínez Castillo, 1997, p. 5), es decir, el bien jurídico tutelado no recibe afectación alguna.

De acuerdo a la definición citada, la tentativa requiere de la voluntad materializada a través de un hacer o no hacer, que implica una exteriorización de los aspectos subjetivos del sujeto activo del delito, ubicados en el *iter criminis*, esto es, se produce con actos o acciones voluntarias del individuo, capaces de poner en peligro o alterar el mundo exterior del sujeto pasivo. Sin embargo, como la propia definición lo expresa, no llega a materializarse el delito.

En materia fiscal, el CFF en su artículo 98 establece que la tentativa de los delitos fiscales es castigable **cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, y se viera interrumpido el resultado por causas ajenas a la voluntad del agente.**

No obstante, pareciera que la tentativa en materia fiscal estuviera destinada a ser inaplicable ya que, en el segundo párrafo del numeral 98, se establece que se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, **condicionado a que el delito se haya consumado.**

Adicionalmente, se establece que de consumarse el ilícito, se deben aplicar las sanciones correspondientes al delito fiscal de que se trate y no las establecidas para la tentativa. Incluso el tercer párrafo del artículo de referencia señala que, si el autor cobra arrepentimiento y se desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, **no se deberá imponer sanción alguna**, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito.

La tentativa en materia de delitos fiscales se puede ejemplificar utilizando la siguiente entelequia, supongamos que:

Ejemplo 1. Nos ubicamos en un recinto fiscal, en donde es detenido por rutina uno de los funcionarios que ahí labora, toda vez que existe la regla de revisión de vehículos a la salida de las labores. Al salir le detectan en el maletero, ocultas, mercancías que no llevaba cuando ingresó al recinto

para realizar sus labores y de las que no pudo demostrar su propiedad. Al instante se procede a revisar los videos de las cámaras de seguridad y se le aprecia extrayendo mercancías ubicadas en contenedores diversos y metiéndolas al maletero de su vehículo.

Con la anterior narración puede considerarse que existe una tentativa del delito fiscal regulado por el artículo 102 del CFF, que en una de sus conductas se dispone que comete el delito de contrabando quien extraiga mercancías de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

De la narración se desprende que el sujeto activo hizo todas las acciones tendientes a sustraer mercancías que no habían sido entregadas legalmente por las autoridades, ya que no lo pudo demostrar; además de que se le vio en las grabaciones abriendo contenedores, sustrayendo mercancías y guardándolas en el vehículo que al parecer es de su propiedad y que conducía rumbo a la salida del recinto; sin embargo, no logró sustraer la mercancía del recinto fiscal debido a que fue sorprendido por personal de vigilancia en la revisión rutinaria que se hace a la salida. Con ello se realizan conductas integradas en el *iter criminis* tendientes a perpetrar el delito, hubo un apoderamiento de los bienes, sin embargo, fue frustrado por causas ajenas a la voluntad del sujeto accionante.

Un ejemplo más de tentativa de delitos fiscales puede ser el siguiente:

Ejemplo 2. Un trámite de devolución solicitado por el contribuyente X, S. A. de C. V., ante el SAT, saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo X, del año X, en cantidad de \$2,540,600.00. La autoridad fiscal realizó visita domiciliaria con fundamento en el artículo 22, décimo párrafo, del CFF y como resultado de la visita domiciliaria a la persona moral en referencia, se conoció que no efectuó operaciones de compra porque resultó inexistente el número de cuenta con el que pretendió acreditar el pago, de conformidad con la información proporcionada por terceros; además de que tampoco se comprobaron las operaciones con los proveedores, ya que de las compulsas se verificó que tenían información diversa, no coincidían los contenidos de los comprobantes fiscales.

En el hecho narrado puede considerarse que existe una tentativa del delito fiscal regulado por el artículo 108, séptimo párrafo, inciso c), en relación con el

artículo 98, ambos del CFF, que establece el supuesto en que se manifiesten datos falsos para obtener devoluciones de impuestos; sin embargo, debido a las investigaciones de la autoridad fiscal no se realizó la devolución de las cantidades solicitadas, al conocer que se habían manifestado datos falsos para engañar a la autoridad e inducirla al error.

III.5. El delito continuado

En el apartado *I.1.2 Modalidades del delito* del primer capítulo, se hizo referencia al tema del delito continuado con relación al cómputo del plazo para que opere la preclusión del derecho que tiene la autoridad a presentar el requisito de procedibilidad correspondiente ante el MP, para ejercer la acción penal en contra de un contribuyente que considere que se encuentra en el supuesto jurídico y de hecho de algún ilícito penal. De igual manera se hizo referencia a su importancia en el cómputo del plazo de la prescripción de los delitos.

En este apartado se dilucidará la definición del delito continuado para la materia fiscal, ubicada en el artículo 99, segundo párrafo, del CFF, que precisa que se configura cuando **se llevan a cabo diversas conductas o hechos, con unidad de propósito delictivo e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad**. La porción normativa lo define en los siguientes términos:

Para los efectos de este Código, 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.

(CFF, art. 99, párr. 2; énfasis añadido)

Cuando existe el mismo propósito delictivo, las conductas típicas no deben visualizarse y considerarse como separadas o autónomas entre sí, esto es, como si fueran delitos aislados, ya que caerían en el supuesto del delito de naturaleza instantánea, “sino que satisfacen los parámetros que dicta la figura del delito continuado, consistente en las conductas que son susceptibles de actualizar la **unidad de propósito delictivo** que requiere este tipo de delitos, entendiéndolo como tal el elemento de carácter subjetivo que exige del sujeto activo un **conocimiento estructurado, un trazo a modo de plan o proyecto o un designio único**, mediante el cual las diversas acciones delictivas aparecen significando etapas de realización hacia un objetivo común y por esa razón integran un delito único” (Toca Penal 7/2018-F, p. 80; énfasis nuestro).

A manera de ejemplo podemos citar el siguiente supuesto:

- I. La contribuyente X, S. A. de C. V., omitió valor de actos o actividades al presentar declaraciones mensuales definitivas del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por el ejercicio fiscal 2021, así como ingresos acumulables al presentar declaraciones de pago provisional mensuales y la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, por el ejercicio fiscal 2021, es decir, consignó en sus declaraciones normales ingresos y valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos, originando la omisión del pago de impuestos en forma parcial.

Esta situación se conoció derivado del ejercicio de las facultades de comprobación, ya que omitió exhibir la totalidad de sus cuentas bancarias y por información aportada por terceros relacionados y por otras autoridades —entre ellas la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV)— se conocieron cuentas bancarias adicionales, en donde se detectaron los ingresos y el valor de actos o actividades omitidos, las diferencias encontradas se pueden apreciar en los siguientes Cuadros 15, 16 y 17:

Cuadro 15. Ejemplo con fines ilustrativos de Diferencias de IVA

I V A				
Periodo	Valor de actos o actividades declarado	Valor de actos o actividades realmente obtenido	Diferencias	Diferencias a pagar
ene-21	\$300,000.00	\$650,000.00	-\$350,000.00	\$56,000.00
feb-21	\$250,000.00	\$500,000.00	-\$250,000.00	\$40,000.00
mar-21	\$275,000.00	\$550,000.00	-\$275,000.00	\$44,000.00
abr-21	\$400,000.00	\$620,000.00	-\$220,000.00	\$35,200.00
may-21	\$320,000.00	\$555,000.00	-\$235,000.00	\$37,600.00
jun-21	\$280,000.00	\$700,000.00	-\$420,000.00	\$67,200.00
jul-21	\$150,000.00	\$350,000.00	-\$200,000.00	\$32,000.00
ago-21	\$290,000.00	\$480,000.00	-\$190,000.00	\$30,400.00
sep-21	\$310,000.00	\$520,000.00	-\$210,000.00	\$33,600.00
oct-21	\$235,000.00	\$450,000.00	-\$215,000.00	\$34,400.00
nov-21	\$175,000.00	\$310,000.00	-\$135,000.00	\$21,600.00
dic-21	\$210,000.00	\$330,000.00	-\$120,000.00	\$19,200.00
Total	\$3,195,000.00	\$6,015,000.00	-\$2,820,000.00	\$451,200.00

Cuadro 16. Ejemplo con fines ilustrativos de Diferencias de IEPS

IEPS				
Periodo	Valor de actos o actividades declarado	Valor de actos o actividades realmente obtenido	Diferencias	Diferencias a pagar
ene-21	\$300,000.00	\$650,000.00	-\$350,000.00	\$28,000.00
feb-21	\$250,000.00	\$500,000.00	-\$250,000.00	\$20,000.00
mar-21	\$275,000.00	\$550,000.00	-\$275,000.00	\$22,000.00
abr-21	\$400,000.00	\$620,000.00	-\$220,000.00	\$17,600.00
may-21	\$320,000.00	\$555,000.00	-\$235,000.00	\$18,800.00
jun-21	\$280,000.00	\$700,000.00	-\$420,000.00	\$33,600.00
jul-21	\$150,000.00	\$350,000.00	-\$200,000.00	\$16,000.00
ago-21	\$290,000.00	\$480,000.00	-\$190,000.00	\$15,200.00
sep-21	\$310,000.00	\$520,000.00	-\$210,000.00	\$16,800.00
oct-21	\$235,000.00	\$450,000.00	-\$215,000.00	\$17,200.00
nov-21	\$175,000.00	\$310,000.00	-\$135,000.00	\$10,800.00
dic-21	\$210,000.00	\$330,000.00	-\$120,000.00	\$9,600.00
Total	\$3,195,000.00	\$6,015,000.00	-\$2,820,000.00	\$225,600.00

Cuadro 17. Ejemplo con fines ilustrativos de Diferencias de ISR

ISR				
Periodo	Ingresos declarados	Ingresos realmente obtenidos	Diferencias	Diferencias a pagar
ene-21	\$300,000.00	\$650,000.00	-\$350,000.00	\$105,000.00
feb-21	\$250,000.00	\$500,000.00	-\$250,000.00	\$75,000.00
mar-21	\$275,000.00	\$550,000.00	-\$275,000.00	\$82,500.00
abr-21	\$400,000.00	\$620,000.00	-\$220,000.00	\$66,000.00
may-21	\$320,000.00	\$555,000.00	-\$235,000.00	\$70,500.00
jun-21	\$280,000.00	\$700,000.00	-\$420,000.00	\$126,000.00
jul-21	\$150,000.00	\$350,000.00	-\$200,000.00	\$60,000.00
ago-21	\$290,000.00	\$480,000.00	-\$190,000.00	\$57,000.00
sep-21	\$310,000.00	\$520,000.00	-\$210,000.00	\$63,000.00
oct-21	\$235,000.00	\$450,000.00	-\$215,000.00	\$64,500.00
nov-21	\$175,000.00	\$310,000.00	-\$135,000.00	\$40,500.00
dic-21	\$210,000.00	\$330,000.00	-\$120,000.00	\$36,000.00
Total	\$3,195,000.00	\$6,015,000.00	-\$2,820,000.00	\$846,000.00

Se puede apreciar que existe una omisión de parte del contribuyente relacionado con ingresos y valor de actos o actividades cobrados por los que debió pagar impuestos, como se advierte en el Cuadro 18:

Cuadro 18. Diferencias por impuestos omitidos del ejemplo ilustrativo

	Diferencias	Tasa	Impuesto Omitido
ISR Anual	\$2,820,000.00	30%	\$846,000.00
IVA acumulado	\$2,820,000.00	16%	\$451,200.00
IEPS acumulado	\$2,820,000.00	8% alimentos no básicos	\$225,600.00
Total			\$1,522,800.00

Desde el punto de vista penal fiscal se estima que son hechos que pueden entrañar delitos fiscales, y las conductas del sujeto activo representan un delito continuado, habida cuenta de que los hechos consumados a través de la presentación de las declaraciones para efectos fiscales, mensuales definitivas, de pagos provisionales y la declaración anual, todas correspondientes al ejercicio de 2021, no obstante que sucedieron en momentos diferentes y corresponden a contribuciones distintas, tiene como objetivo común y último defraudar a la SHCP (Estado), toda vez que en el ejemplo hipotético le causa un perjuicio económico al no conocer las cantidades reales correspondientes a los tres impuestos, respecto al ejercicio fiscal 2021.

En la falta de cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir para los gastos públicos, la contribuyente del ejemplo declaró cantidades menores a las que realmente obtuvo, y con ello, omitió el pago parcial del IVA, IEPS e ISR a las que se encontraba obligada conforme a las leyes fiscales vigentes en el ejercicio 2021, ilícito cometido mediante el uso de engaños, configurándose la conducta tipificada en el artículo 108, párrafo primero, del CFF (defraudación fiscal), con relación a los impuestos IVA e IEPS, y la conducta tipificada en el artículo 109, fr. I (equiparable a la defraudación fiscal), del mismo Código.

Del ejemplo descrito se aprecia que las conductas realizadas por el sujeto activo actualizan la **unidad de propósito delictivo** que requieren los delitos continuados, entendiendo como tal el elemento de carácter subjetivo que exige del sujeto activo un **conocimiento estructurado, un trazo a modo de plan o proyecto o un diseño único**, mediante el cual las diversas acciones

delictivas significan etapas de realización hacia un objetivo común —**omitir el pago de contribuciones**— y por esa razón se considera que integran un delito único.

Revisadas las bases de los delitos y de los delitos fiscales, en el siguiente apartado se examinan algunos de los más comunes que los funcionarios fiscales pueden encontrar en el ejercicio de sus funciones, con el doble propósito de afinar la sensibilidad en la detección de las conductas que puedan ameritar el reproche penal y de orientar el análisis de las conductas ilícitas reguladas por el legislador.



CAPÍTULO IV.

DELITOS FISCALES MÁS COMUNES

Sumario:

1. Defraudación fiscal, 2. Equiparable a la defraudación fiscal, 3. Tráfico de comprobantes fiscales, 4. Ocultamiento de la contabilidad, 5. Desocupación y desaparición del domicilio fiscal

En el capítulo III se mencionó que los delitos fiscales están contenidos en el Código Fiscal de la Federación, en el Título Cuarto nombrado “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, específicamente en el Capítulo II “De los delitos fiscales”, que comprende del artículo 92 al 115 Bis. De ese cúmulo de conductas se seleccionaron algunas que se consideran más comunes y que se observan al llevar a cabo los procedimientos administrativos en el quehacer del personal fiscal, a fin de hacer un ejercicio de análisis desde el punto de vista de la teoría del delito.

IV.1. Defraudación fiscal

Para iniciar el estudio de esta conducta resulta útil recurrir a la definición del término que da nombre al delito, atendiendo la designación que hace la propia norma fiscal. En ese sentido, el Diccionario de la Real Academia Española indica que el verbo defraudar deriva del latín *defraudare*, y tiene como primera acepción “**privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho**”, otra acepción más cercana a la definición que se busca es “**eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones**” (RAE, 2024; énfasis añadido).

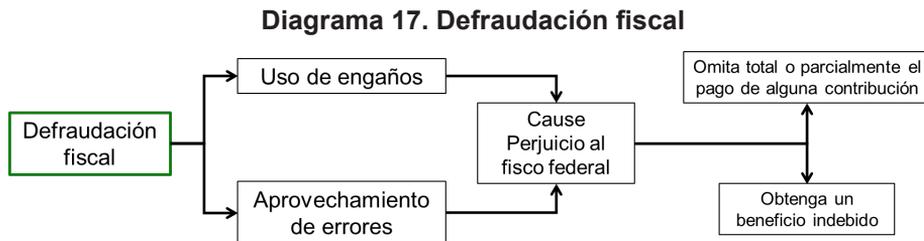
Al hilo de esa última noción, el *Diccionario Jurídico Mexicano* puntualiza, subrayando el elemento del dolo, que la defraudación fiscal “supone la intención de dañar”, “el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal” (UNAM, 1983, p. 53).

En la legislación mexicana, el artículo 108 del CFF tipifica el delito de defraudación fiscal, también conocido como defraudación fiscal genérica, y establece que implica causar perjuicio al fisco federal por la obtención de beneficios indebidos o por la omisión total o parcial del pago de contribuciones, recurriendo para ello a engaños o aprovechamiento de errores. Dicha conducta se transcribe para atender la literalidad de la norma de referencia:

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

(CFF, art. 108, primer párrafo; énfasis añadido)

La conducta expresada puede representarse de manera gráfica en el Diagrama 17:



Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 108 del CFF.

La conducta que plasmó el legislador en el diseño de la defraudación fiscal del artículo 108 del CFF va más allá de la simple disminución de ingresos o la deducción de conceptos de forma ilegal o improcedente:

Es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encausa su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendentes ya sea a presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiere encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, en las contribuciones que legalmente adeude, o bien, hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del Fisco Federal.

(Amparo Directo 1707/2002, p. 136; Amparo Directo 60/2021, p.14)

Para la revisión del tema, conviene recurrir al análisis que se hace del delito de fraude en la sentencia recaída al Amparo Directo en Revisión 1405/2018, que lo estudia a profundidad, con una exposición ordenada y cristalina, la

cual sirve aquí de cimient²⁰ para desgranar los elementos que integran la defraudación fiscal:

IV.1.1. Elementos objetivos del delito

IV.1.1.1. Sujeto activo

Debe acreditarse la existencia del sujeto activo, que tiene obligaciones fiscales debido a que realizó el hecho o acto imponible señalado en las leyes fiscales. En el caso de personas morales se podrá acreditar su existencia con el acta constitutiva, y con el aviso de inscripción al RFC se comprueba su carácter y actividad preponderante, así como los datos registrados del representante legal y el domicilio fiscal registrado.

En el caso de personas físicas como responsables directos, la existencia se acredita con documentos de identificación vinculados a los avisos de inscripción y movimientos al RFC, junto con la constancia de identificación fiscal. Cuando son terceros vinculados, deberá acreditarse de forma diversa, por ejemplo, en el caso de empleados o profesionistas pueden aportarse contratos, comprobantes fiscales o estados de cuenta en donde se aprecie que reciben pagos bajo tal condición originados por la persona moral.

Al analizar el enunciado de ley, se puede distinguir que se trata de un tipo penal que no exige o precisa un número determinado de sujetos activos, por lo que puede ubicarse como **unisubjetivo** dado que “puede cometerse por una o más personas, con independencia de la determinación de intervención de acuerdo a los parámetros de la autoría y participación penal” (Amparo Directo en Revisión 1405/2018, p. 29). En lo relativo a la calidad, el tipo penal no prevé características especiales para el sujeto activo; por tanto, se trata de una descripción normativa impersonal para el agente activo, por lo que las conductas pueden ejecutarse por cualquier persona (Amparo Directo en Revisión 1405/2018, p. 14).

²⁰ Este recurso explicativo no debe entenderse, de ningún modo, como una comparación. El fraude y la defraudación fiscal no pueden homologarse sin más; a pesar de la proximidad tienen aspectos distintivos, el primero y más relevante es el bien jurídico protegido. En la defraudación fiscal no estamos ante una protección patrimonial a secas. Como se ha explicado antes, en los delitos fiscales hay también una tutela de las funciones que el tributo está llamado a cumplir, la recaudación tributaria tiene una dimensión social sin parangón. Es por ello que la tutela de los intereses fiscales exige una defensa penal específica y diferente, pues los delitos de esa especie se cometen contra la hacienda pública. La defraudación fiscal es tan distinta al fraude que exige una tipificación autónoma, no obstante, su estructura guarda, mutatis mutandis, cierta semejanza, y **eso lo que aquí se rescata por su utilidad, sin intención de equiparlos en sus estructuras.**

IV.1.1.2. Sujeto pasivo

En lo que atañe al sujeto pasivo, tratándose de la defraudación fiscal, al igual que otros delitos fiscales, el sujeto que sufre el menoscabo es el Estado, designándose a la SHCP para actuar en defensa del patrimonio de la Nación, así lo regula el artículo 92 del CFF, que le asigna la calidad de víctima u ofendido, de modo que es la encargada de proceder penalmente en contra de los responsables de los delitos fiscales.

IV.1.1.3. Conducta

La conducta contempla dos verbos rectores al señalar en su redacción, que se “omita (omitir) total o parcialmente el pago de alguna contribución” o que se “obtenga (obtener) un beneficio indebido”. Se aprecia que están incorporadas en el texto de ley dos conductas, una de acción y otra de omisión.

En ese sentido, el Diccionario de la Real Academia Española indica que el verbo omitir deriva del latín *omittĕre*, y tiene como primera acepción “**Abstenerse de hacer algo**” (RAE, 2024; énfasis añadido). Y refiere, por su parte, que obtener deriva del latín *obtinĕre*, y significa “**Alcanzar, conseguir y lograr algo que se merece, solicita o pretende**” (RAE, 2024; énfasis añadido).

Para determinar que se han omitido el pago contribuciones o se ha obtenido un beneficio indebido en perjuicio del fisco, es necesario que la autoridad fiscal en uso de sus facultades, revise el cumplimiento del contribuyente de que se trate, respecto de las disposiciones fiscales aplicables y cuantifique las diferencias.

IV.1.1.4. Objeto del delito

El Estado y la población que lo sostiene a través del patrimonio común conocido como la hacienda pública.

Los recursos requeridos para que el Estado pueda cumplir con sus funciones y satisfacer las necesidades colectivas constituyen el gasto público, y todos los mexicanos están obligados a contribuir en él. Lo que se logra a través de las contribuciones efectuadas para financiar el gasto público es impulsar el desarrollo de la sociedad promoviendo, entre otras cosas, la redistribución de la riqueza entre toda la población y, en especial, la más desamparada.

IV.1.1.5. Bien jurídico tutelado

Es el patrimonio del Estado que se traduce en el gasto público. Se trata del crédito fiscal (dinero o bienes), es decir, las cantidades que el Estado tiene derecho a percibir por el pago de quienes encuadren su conducta en el hecho o acto imponible señalado en las diversas leyes fiscales, cantidades que —determinadas conforme a ley— pertenecen al fisco federal y que son defraudadas mediante el engaño o el aprovechamiento del error.

Para Ambrosio Michel, el bien jurídico tutelado es la recaudación, el patrimonio de la Hacienda Pública y el buen funcionamiento del sistema tributario. En resumen, es la salvaguarda del sistema tributario mexicano, para garantizar una recaudación de las contribuciones y evitar un daño al patrimonio del Estado (Michel Higuera, 2022, p. 607).

IV.1.1.6. Resultado

Se debe comprobar la obtención de un beneficio indebido que causa perjuicio al erario público por la omisión del pago de contribuciones conforme a la ley.

IV.1.1.7. Nexo causal

“La realización de las acciones concretas exigibles por la descripción típica solamente serán punibles cuando sean correlativas a los resultados previstos por la norma y que subyacen como objeto de protección jurídico penal. De tal manera, en el delito de fraude [entiéndase aquí por extensión *defraudación fiscal*], la obtención de la cosa ajena o el lucro indebido a cargo del activo, únicamente es correspondiente al tipo penal cuando con ello se concrete la lesión patrimonial del sujeto pasivo” (Amparo Directo en Revisión 1405/2018, p. 29).

Esta correlación entre las acciones y el resultado es la forma de vincular el perjuicio que sufre el fisco federal a raíz del engaño o el aprovechamiento del error por parte del contribuyente, para obtener el beneficio indebido. Los vínculos entre el engaño y el daño al fisco podrán encontrarse en las declaraciones fiscales, en los estados de cuenta bancarios, en la contabilidad proporcionada en la revisión, en los escritos presentados por el contribuyente, en los formatos integrados que contengan los datos de identificación, nombre o RFC del sujeto activo y que sirvieron para corroborar el daño al fisco federal y la obtención del beneficio indebido.

IV.1.2. Elementos subjetivos del delito

IV.1.2.1. Dolo

Para la existencia del delito de defraudación fiscal “se requiere del dolo o existencia de elemento volitivo tendente a engañar, o bien, de aprovecharse del error, es decir que el sujeto activo desea el resultado” (Amparo Directo en Revisión 1405/2018, p. 30).

Esto se puede corroborar en las acciones realizadas por el contribuyente, detectadas por la autoridad, al momento de realizar la revisión. Por ejemplo, al consignar ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos para efectos de la determinación y cálculo del Impuesto sobre la Renta. Pensemos en un contribuyente que solo proporciona, en el desarrollo de la revisión, estados de cuenta bancarios de 2 de 3 cuentas a su nombre; sin embargo, a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) se obtiene el estado de cuenta de una cuenta bancaria adicional a nombre del contribuyente, en donde se conocen ingresos acumulables de la actividad que fueron omitidos en las declaraciones de determinación y pago del impuesto. En ese supuesto existiría la voluntad de engañar al fisco, se puede apreciar el ánimo de omitir ingresos para pagar menos impuesto, generando un beneficio indebido que perjudica a la hacienda federal.

Es pertinente mencionar que el dolo en el delito de defraudación fiscal no necesariamente debe ser un dolo directo, también es posible que se configure el dolo eventual²¹; en ese sentido es que algunas opiniones expertas señalan que “debe prescindirse de la exigencia de que el sujeto activo proceda directamente con el propósito de evadir los impuestos” (Michel Higuera, 2008, p. 40).

En ese supuesto, la comisión de este delito comúnmente se atribuye en el caso de las personas morales a sus representantes —como responsables del cumplimiento de sus obligaciones fiscales— a título de dolo eventual en su carácter de garantes del bien jurídico tutelado por la norma, ya que se considera

²¹ En el dolo eventual el sujeto prevé las consecuencias como posibles aún sin tenerlas directamente en su objetivo inicial, y por tanto admite el riesgo de que su conducta produzca el resultado delictivo. Los criterios de interpretación en la jurisprudencia mexicana sugieren que suele conjugarse la tesis de la probabilidad (el sujeto conoce la probabilidad de que las acciones y omisiones realizadas pudieran conllevar al resultado típico) con la del consentimiento (las acepta). Ver, por ejemplo, las tesis aisladas 1a. CV/2005, I.1o.P.84 P y XVII.2o.C.T.15 P. Así pues, en el dolo directo hay un conocer y **querer**, en tanto que en el dolo eventual hay un conocer y **aceptar**. Este “*quiere o acepta*” está expresamente previsto en el art. 9 del CPF.

que el sujeto activo del delito aceptó como posible el resultado típico del delito, toda vez que no intentó hacer algo para evitarlo, consintiendo el resultado, en este caso, la omisión del pago total o parcial de las contribuciones o la obtención de un beneficio indebido (Michel Higuera, 2008, p. 40), que generalmente se da erosionando la base imponible para pagar así menos impuestos.

Sobre el elemento subjetivo del dolo, la Primera Sala ha señalado que la conducta normativa puede válidamente exigir que se acredite “un determinado propósito que justifique el reproche jurídico penal a través de la sanción”. Y la defraudación fiscal integra conductas convergentes, que “están matizadas con intenciones específicas del sujeto activo”; por una parte, la acción de omitir el pago de una contribución, y por otra, la conducta de obtener un beneficio indebido, “lo que pone de manifiesto el ánimo de obtener algún tipo de beneficio en perjuicio del pasivo” (Amparo Directo en Revisión 1405/2018, pp. 28-29).

De esta manera, aunque no lo dice expresamente el artículo 108 del CFF en su redacción, la doctrina penal y la jurisprudencia sostienen que este delito no se puede cometer en forma culposa, sus elementos normativos excluyen esa posibilidad, es decir, solo podrá darse en su modalidad dolosa, pues de acuerdo a la dogmática penal “el término de defraudación no puede interpretarse como constitutivo de un ilícito penal imprudencial, pues el conocimiento y la intención de omitir el pago de una contribución o de hacerse de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal aparece siempre en este ilícito” (Michel Higuera, 2008, p. 40).

IV.1.3. Elementos del tipo

El delito que se analiza tiene la característica que, al contener elementos comisivos dentro del diseño del tipo penal, es clasificado como de formulación casuística, ya que describe de manera precisa en su redacción el medio a través del cual la conducta típica causa el resultado.

IV.1.3.1. Medios específicos

“En todo fraude [incluido el fraude fiscal] puede utilizarse el engaño o el aprovechamiento del error del pasivo. Engañar significa dar a la mentira apariencia de verdad, es decir provocar una falsa concepción de la realidad. El error, en cambio, implica que la conducta del defraudador se limita a mantener en una falsa creencia de la realidad a su víctima y se aprovecha

de esas circunstancias para obtener un lucro indebido” (Amparo Directo en Revisión 1405/2018, p. 30). Más aún, este “puede utilizarse” ni siquiera ha de interpretarse en sentido contingente (puede suceder o no suceder), sino que tanto el engaño como el aprovechamiento del error son elementos del tipo penal.²² Es decir, si la conducta no se realiza a través de alguno de estos dos medios —especificados por el legislador— queda excluida la tipicidad.

IV.1.3.2. Engaño

Ahora bien, ni el CPF ni el CFF definen la expresión “engaño”, de modo que hay que apelar a su significado general. Hay definiciones que señalan que engañar es hacer creer a alguien que algo falso es verdadero, de allí que el engaño induce al error debido a que oculta la verdad, es decir, conduce a un estado mental del sujeto pasivo en el que cree que lo que el sujeto activo dice o hace es real, esa convicción que se forma en el sujeto pasivo no refleja la realidad. Sin embargo, en el tipo penal que se analiza pueden generarse el engaño y el error de forma individual, es decir, como conductas alternativas y no concomitantes.

Sabiendo lo vasta que es la casuística, ejemplificamos el engaño de la siguiente manera:

En enero de 2020, el contribuyente X se registra ante el RFC con actividades al 0% de IVA; sin embargo, en la realidad, se dedica a la venta de productos a los que les corresponde el traslado de la tasa general del 16%. Como producto del engaño, traslada en sus comprobantes fiscales la tasa del 0%, por lo que en todos los periodos se le generan cantidades a favor por el IVA pagado que le trasladaron sus proveedores. Derivado de esto, el contribuyente presenta declaraciones mensuales definitivas del IVA manifestando saldos a favor y procede a presentar las solicitudes de las devoluciones de los periodos de enero a diciembre del 2021 y la autoridad fiscal, posiblemente por desconocimiento, después de analizar la información que le aporta el contribuyente, le devuelve las cantidades a favor manifestadas en las declaraciones mensuales definitivas del IVA de los periodos de enero a diciembre del 2021.

²² Esta modalidad de obrar está presente en todo fraude. Téngase presente la redacción del artículo 386 del CPF (*Comete el delito de fraude el que **engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido***) y del artículo 108 del CFF (*Comete el delito de defraudación fiscal quien con **uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal***).

En la hipótesis anterior se puede verificar que el contribuyente concibió y materializó toda una estrategia (engaños) para lograr obtener la devolución de cantidades. Esta puesta en escena comienza con el hecho de planear la forma del registro de actividades, inscribiéndolas diferente a lo que realmente corresponde, luego emitió los comprobantes fiscales con una tasa fiscal diversa a la que realmente le corresponde a la enajenación de los productos, presentando declaraciones con supuestos saldos a favor y solicitando las devoluciones de impuestos, engañando a la autoridad fiscal y causándole un perjuicio, ya que ésta le devolvió cantidades (beneficio indebido) de recursos que ya estaban en su poder (perjuicio al fisco), producto del tributo de otros contribuyentes.

IV.1.3.3. Error

Es definido como una “idea, opinión o expresión que una persona considera correcta pero que en realidad es falsa o desacertada” (Oxford Languages, s.f.). En la materia fiscal, el “aprovechamiento del error” es siempre aprovechamiento del error de la autoridad fiscal.

El error implica que la conducta del defraudador se limita a mantener en su víctima una falsa creencia de la realidad y se aprovecha de esas circunstancias para obtener un beneficio indebido, o bien, puede darse activamente mediante la creación de una realidad falsa o artificio²³, en cuyo caso estamos ante un engaño. El legislador quiso prever ambos medios comisivos.

Así, el error puede darse incluso y solamente por la ignorancia total o parcial del sujeto pasivo, sin necesidad de que el sujeto activo realice acciones para engañar, sino que solamente por las falsas creencias o deficientes conocimientos se coloque aprovechándose de esas ideas falsas o desacertadas. En ese supuesto, ejemplificamos el error de la siguiente manera:

²³ Artificio es el “procedimiento o medio ingenioso para conseguir, encubrir o simular algo” (Oxford Languages, s.f.). En la doctrina emanada de nuestros tribunales también pueden encontrarse matices semánticos esclarecedores. Cuando se habla de artificio, se le entiende como “sugestión” dirigida a provocar o **inducir a error o mantener** en él (cfr. Tesis III.1o.C.50 C y II.2o.C.190 C). Asimismo, la tesis I.1o.P. J/20 (9a.) dice, verbigracia, que el engaño en el caso del fraude “consiste en la actitud mendaz, por medio de palabras o actos, que tienda a producir en el sujeto pasivo un estado subjetivo de error, es decir, un conocimiento falso de un hecho o realidad; estriba en llevarlo a una concepción falaz de la realidad, en la cual al creer que existe algo -que en realidad no existe- realiza determinada disposición de su patrimonio (o de otra persona) en provecho del sujeto que lo condujo a ese estado (o de un tercero)”. En tanto que la tesis XXII.P.A.27 P (10a.) refiere, igualmente en el contexto del fraude, que “el dolo del sujeto activo se traduce en la **astucia para tramar el error en que se hace incurrir a la víctima**”.

En 2021, un asesor contable-fiscal se entera de que la autoridad fiscal tiene un nuevo sistema de devoluciones automáticas de ISR. Por cuestiones inexplicables, dicho asesor analiza los parámetros del programa al estar solicitando devoluciones de ciertos clientes y descubre la manera en que se autoricen las devoluciones de forma sistemática. Derivado de esto, el asesor lo comenta con el cliente contribuyente y deciden presentar declaraciones con información falsa, posteriormente gestionan la solicitud de devoluciones de saldos a favor y obtienen las devoluciones de cantidades manifestadas en las declaraciones sin ningún contratiempo.

Puede percibirse en este ejemplo que en la conducta descrita existe el error de la autoridad fiscal en los sistemas y un aprovechamiento de ello por parte del contribuyente y del asesor, generando un beneficio indebido y originando un perjuicio al fiscal federal por las cantidades que hayan sido entregadas en devolución de manera impropcedente.

IV.1.3.4. Perjuicio al fisco federal

Es el resultado material que el tipo penal exige como derivación de la conducta del sujeto activo, quien al dejar de pagar total o parcialmente las contribuciones u obtener un beneficio indebido ocasiona un perjuicio al fisco federal. Es necesario que este elemento del tipo penal del delito de defraudación fiscal se produzca y se acredite, ya que pudieran configurarse todos los elementos del delito, incluso el dolo, sin embargo, si no se configuró el resultado, se provocaría la atipicidad de la conducta o cambiaría a su variante en tentativa. Esto último puede ilustrarse con la siguiente hipótesis:

Se trata de un contribuyente que omite presentar la declaración anual del ISR del ejercicio X, no obstante que obtuvo ingresos acumulables para el cálculo del impuesto por un importe de 1 millón de pesos. Sin embargo, la autoridad fiscal al revisar y determinar las diferencias que el contribuyente debió haber pagado, de la revisión a la contabilidad pudo constatar que el contribuyente tiene derecho a aplicar pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, por lo que, al efectuar el cálculo considerando el derecho a disminuirlas, el resultado fiscal es cero.

En este ejemplo puede afirmarse que se configuran todos los elementos del delito de defraudación fiscal, **excepto el perjuicio al fisco federal**, ya que

no existió omisión de contribuciones y por ende no generó perjuicios al fisco con una menor recaudación, no se obtuvo un beneficio indebido. En caso de que se judicialice la conducta, el contribuyente tiene la oportunidad de alegar atipicidad, porque no se omitieron contribuciones y por ende no se le ocasionó un perjuicio al erario público.

IV.1.4. Sanciones

De acuerdo con el artículo 108, cuarto párrafo, fracciones I, II y III, del CFF, las sanciones que dispuso el legislador para el delito de defraudación fiscal se aplicarán en función del monto de lo defraudado, esto se puede revisar en el Cuadro 19:

Cuadro 19. Sanciones artículo 108 del CFF

Fracción	Monto de lo defraudado	Sanción
I	No exceda de \$2,236,480.00	Prisión de 3 meses a 2 años
II	Exceda de \$2,236,480.00 pero no de \$3,354,710.00	Prisión de 2 años a 5 años
III	Mayor de \$3,354,710.00	Prisión de 3 años a 9 años

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 108 del CFF actualizada al 27 de diciembre de 2023²⁴.

Cuando no sea posible determinar la cuantía de lo defraudado, el artículo 108 establece que la pena que corresponderá es de 3 meses a 6 años de prisión.

Cabe hacer mención que, como se señaló de forma previa en el apartado del capítulo II dedicado a la preclusión y la prescripción, en el caso de la defraudación fiscal la prescripción de la acción penal estará supeditada al monto de lo defraudado, ya que como se desprende del cuadro anterior, existen tres parámetros de montos defraudados al fisco federal y en cada uno de ellos la sanción es diferente, eso modifica el término medio aritmético en cada fracción del artículo 108 del CFF. El término medio aritmético del delito de defraudación fiscal para cada fracción del artículo 108 es como se muestra en el Cuadro 20:

²⁴ Las cantidades en moneda nacional manifestadas en este documento y tomadas del CFF se actualizan en términos del artículo 17-A, sexto a octavo párrafos, del CFF. Por tanto se recomienda revisar, en el ejercicio de que se trate, el monto vigente.

Cuadro 20. Término medio aritmético artículo 108 del CFF

Fracción	Monto de lo defraudado	Sanción	Término medio aritmético
I	No exceda de \$2,236,480.00.	Prisión de 3 meses a 2 años	1 año y 1.5 meses
II	Exceda de \$2,236,480.00 pero no de \$3,354,710.00	Prisión de 2 años a 5 años	3 años y 6 meses
III	Mayor de \$3,354,710.00	Prisión de 3 años a 9 años	6 años

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 108 del CFF actualizada al 27 de diciembre de 2023.

Si el delito es considerado como calificado, en virtud de que haya sido cometido utilizando las agravantes señaladas en el séptimo párrafo del artículo 108 del CFF (que son los hechos o circunstancias que afectan de forma negativa la gravedad del delito de defraudación fiscal, prácticamente convirtiéndolo en tipos penales diferentes), será procedente aumentar la pena hasta en una mitad más, es decir, un 50% más del tiempo en prisión. Las agravantes se enlistan en el Diagrama 18:

Diagrama 18. Agravantes del delito de defraudación fiscal

Agravantes del delito de defraudación fiscal y sus equiparables

- Uso de documentos falsos
- Omisión reiterada de la expedición de CFDI estando obligado a su emisión
- Manifestar datos falsos ante la autoridad fiscal para obtener devoluciones que no le correspondan
- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado o asentar datos falsos
- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas (IVA e IEPS)
- Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no correspondan
- Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones
- Declarar pérdidas fiscales inexistentes
- Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas o realizar la subcontratación de personal de forma indebida
- Simular una prestación de servicios profesionales respecto de trabajadores
- Deducir, acreditar, aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal o de cualquier forma obtener un beneficio tributario indebido

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 108 del CFF.

Para demostrar las agravantes en el delito que se comenta en este apartado, la persona servidora pública que realiza el ejercicio de facultades de comprobación deberá poner especial cuidado para recabar la información necesaria apegándose a las disposiciones jurídicas, realizar los procedimientos con apego a los requisitos legales exigidos para ello y así documentar adecuadamente, en uso de sus facultades, las circunstancias agravantes de este tipo penal.

IV.1.5. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito

Existe un sinnúmero de pruebas encaminadas a demostrar la probable comisión de un delito fiscal. Cuando se busque acreditar la probable existencia del delito de defraudación fiscal es recomendable acompañar al informe de conductas delictivas, los estados de cuenta bancarios que proporciona la CNBV, ya que por su contenido ofrecen información relacionada con las entradas y salidas de las cuentas bancarias, que pueden representar en su caso ingresos y egresos obtenidos por el contribuyente para efectos fiscales, los movimientos financieros en las cuentas bancarias aperturadas a su nombre (al menos en las que mantenga en instituciones financieras nacionales), que además son consideradas como una documental pública, ya que cuentan con valor tasado de prueba plena, porque son proporcionados por los funcionarios públicos de la CNVB en el ejercicio de sus funciones.

El valor probatorio de estos documentos se ha establecido mediante jurisprudencia de la SCJN en la cual se razona que, cuando esta información sea acompañada al requisito de procedibilidad presentado por la SHCP ante el MP, goza de legitimidad y se considera que respeta los derechos fundamentales del contribuyente, ya que la autoridad fiscal está facultada legalmente para formular querrela y exhibir, como sustento de su acusación, los estados de cuenta bancarios de los contribuyentes investigados a través de un procedimiento regulado por el artículo 42 del CFF, obtenidos por medio de la CNBV, cuando conozca que existen hechos que probablemente sean constitutivos de un delito.

Con lo anterior, dichos medios de prueba, para ser considerados en el procedimiento penal, **no requieren de un control judicial previo** o de perfeccionamiento alguno por parte del MP, al tratarse de documentales públicas que se obtuvieron de manera lícita no obstante que haya sido obtenida

para efectos fiscales, esto lo podemos verificar en la lectura del criterio judicial emitido por la Primera Sala de la SCJN, por contradicción de tesis 1a./J. 20/2022 (11a.), que se transcribe para efectos de mayor abundancia:

Registro digital: 2024653, Instancia: Primera Sala, Undécima Época, Materias(s): Penal, Tesis: 1a./J. 20/2022 (11a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 13, Mayo de 2022, Tomo III, página 3370, Tipo: Jurisprudencia

ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS PROPORCIONADOS POR LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES, EXHIBIDOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO COMO FUNDAMENTO DE LA QUERRELLA POR LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. ES INNECESARIO QUE EL MINISTERIO PÚBLICO LOS SOMETA A CONTROL JUDICIAL PREVIO, TRATÁNDOSE DEL PROCESO PENAL MIXTO.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes se pronunciaron con relación al valor probatorio que le correspondía a los estados de cuenta bancarios de los contribuyentes sentenciados, que obtuvo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, derivado de la solicitud que realizó a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, para efectos de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en uso de la facultad que le confiere la fracción IV del artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito (en su texto anterior a la reforma de diez de enero de dos mil catorce); documentos que posteriormente se aportaron como sustento de las respectivas querellas que se formularon por los correspondientes delitos fiscales, y fueron considerados como prueba en los procesos penales -seguidos en la vía tradicional o mixta-, para demostrar la existencia de sendos delitos y la plena responsabilidad penal de los procesados en su comisión. Uno de los contendientes convalidó la legalidad del valor probatorio que les atribuyó la autoridad responsable; mientras que el otro les negó eficacia convictiva, por considerar que su paso de la materia fiscal a la penal se hizo de manera antijurídica, porque el Ministerio Público no los sometió a control judicial previo.

Criterio jurídico: La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada legalmente para formular querrela y exhibir como sustento de su acusación, los estados de cuenta bancarios de los contribuyentes investigados a través de un procedimiento de visita domiciliaria, que obtuvo por medio de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, cuando advierta que existen hechos que probablemente son constitutivos de un delito, entre otros, los de defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparable, sin necesidad de que el Ministerio Público los someta a control judicial previo, tratándose del proceso penal mixto.

Justificación: **El hecho de que la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para solicitar información protegida por el secreto bancario a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, esté limitada para fines fiscales, en términos de la fracción IV del artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, en su texto anterior a la reforma de diez de enero de dos mil catorce, no implica que exista impedimento legal alguno para que, como garante del sistema tributario, pueda acudir ante el Ministerio Público a hacer de su conocimiento, en defensa del patrimonio de la Nación, hechos relacionados con los casos en que la información que obtuvo de los procedimientos previstos en la ley para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, revelen la posible comisión de un ilícito de naturaleza fiscal; y tampoco se advierte que se encuentre impedida para ofrecer como sustento de su acusación, los estados de cuenta bancarios de los contribuyentes, que hubiera recabado por medio de la citada Comisión. Ello, porque lo establecido en la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, anterior a su reforma de diecisiete de junio de dos mil dieciséis, permite colegir que, si derivado de la información allegada al procedimiento administrativo de fiscalización, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene conocimiento de hechos que puedan configurar, entre otros, los delitos de defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparable, puede formular querrela, para que se inicie la investigación penal correspondiente. Además porque de esa facultad deriva que, dicha Secretaría, a efecto de cumplir con el citado requisito de procedibilidad, se**

puede allegar de los datos necesarios para documentar los hechos que considere probablemente constitutivos de delito. Por tanto, se concluye que **la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada legalmente para formular querrela y exhibir como sustento de su acusación, los estados de cuenta bancarios de los contribuyentes investigados a través de un procedimiento de visita domiciliaria, que obtuvo por medio de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, cuando advierta que existen hechos que probablemente son constitutivos de un delito, entre otros, los de defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparable. Sin que dichos medios de prueba requieran, para ser justipreciados en juicio, de un control judicial previo o de perfeccionamiento alguno por parte del Ministerio Público, al tratarse de documentales públicas que se obtuvieron de manera lícita, es decir, sin violación alguna de derechos fundamentales y que cuentan además con valor tasado de prueba plena**, en términos del artículo 280 del Código Federal de Procedimientos Penales, por provenir de funcionarios públicos de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en el ejercicio de sus funciones, que ponen de manifiesto los movimientos bancarios en las cuentas de los correspondientes contribuyentes. Y tampoco resulta aplicable respecto de los mismos, el criterio asumido por esta Primera Sala de la Suprema de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 502/2017, en el que se declaró la inconstitucionalidad de la fracción II del artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, y del que derivó la tesis aislada 1a. LXXI/2018 (10a.), de título y subtítulo: “SECRETO BANCARIO. EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE ENERO DE 2014, VIOLA EL DERECHO A LA VIDA PRIVADA.”; porque en ese caso, la falta de anclaje constitucional, hace necesario un control judicial previo respecto de la excepción al secreto bancario en favor del Ministerio Público, a efecto de evitar intromisiones injustificadas al derecho fundamental a la vida privada de los gobernados; mientras que en el caso, la fracción IV del mismo ordenamiento legal, encuentra soporte y justificación en los artículos 16, párrafo décimo sexto, y 31, fracción IV, ambos de la Constitución General y, por tanto, no adolece del mismo vicio.

Contradicción de tesis 147/2021. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito. 9 de febrero de 2022. Mayoría de cuatro votos de las Ministras Norma Lucía Piña Hernández, quien reservó su derecho para formular voto aclaratorio, y Ana Margarita Ríos Farjat, y los Ministros Jorge Mario Pardo Rebolledo y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Disidente: Ministro Juan Luis González Alcántara Carrancá, quien reservó su derecho para formular voto particular. Ponente: Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Héctor Vargas Becerra.

(...)

(Tesis 1a./J. 20/2022 (11a.); énfasis añadido)

Del anterior criterio se colige que será bastante recomendable que los requisitos de procedibilidad sean engrosados con la documentación que soporte los hechos informados por la autoridad fiscal, hechos que revelen la probable existencia de conductas que pueden constituir un ilícito fiscal, de tal suerte que al momento en que se realice la audiencia inicial, el juez de control cuente con la suficiente información y claridad de los hechos ocurridos, para que al sujeto se le formule imputación como lo señala el artículo 316 del CNPP, ello considerando que serán los mismos documentos que se obtengan de la CNBV para efectos fiscales, que los que se obtengan para efectos del proceso penal, mediante el control judicial autorizado por el juez penal.

Adicionalmente a los estados de cuenta bancarios, existe documentación que obra en los expedientes de las auditorías fiscales e información de las bases de datos de la autoridad fiscal, la cual puede contribuir a demostrar la planeación instrumentada para la realización de la conducta delictiva de la defraudación fiscal, entre los cuales se pueden enlistar, de manera enunciativa más no limitativa, las siguientes:

- Contabilidad electrónica
- Contabilidad proporcionada por el contribuyente en la revisión
- Información soporte de las operaciones registradas en contabilidad
- Escritos y documentación aportados en el procedimiento de revisión
- Declaraciones mensuales o anuales presentadas por el contribuyente

- Papeles de trabajo
- Comprobantes fiscales
- Contratos celebrados
- Libros y registros sociales
- Control de inventarios y método de valuación
- Reportes de supervisión de elaboración de trabajos
- Información y documentación recabadas en compulsas
- Información proporcionada por otras autoridades, federales o estatales
- Información y documentación corporativa
- Compulsas
- Información proporcionada por terceros
- Información proporcionada por otras autoridades fiscales y no fiscales

Lo anterior, sumado al Dictamen Técnico Contable que elaboran los peritos de la autoridad fiscal federal, ofrece un conjunto de información que es recomendable anexar para buscar acreditar los elementos que exige el tipo penal de la defraudación al fisco federal ante el juez que analice las actuaciones.

IV.2. Equiparable a la defraudación fiscal

Al revisar algunas sentencias emitidas por los órganos jurisdiccionales se advierte la tendencia a considerar que con los mismos hechos delictivos se configuran el delito de defraudación fiscal y los delitos fiscales equiparables a la defraudación fiscal, de manera que en algunos casos el juzgador ha reclasificado la conducta en un tipo penal distinto, llevándolo del primero al segundo.

Sin embargo, tras leer el presente apartado se podrá verificar la existencia de las diferencias en los tipos penales referidos en el párrafo anterior.

Los delitos fiscales equiparables a la defraudación fiscal se encuentran regulados en el artículo 109 del CFF, en ocho fracciones, dos de ellas actualmente derogadas. Las conductas consignadas en la porción normativa citada son diversas, de tal suerte que no es posible por motivos de espacio hacer una

clasificación como tal,²⁵ de modo que serán estudiadas de la misma manera en la que las refiere el artículo mencionado, como conductas sancionadas con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal.

Las conductas reguladas en el artículo 109 son recurrentes entre el universo de contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por tanto, para el auditor fiscal es importante su estudio con objeto de que las conozca e identifique plenamente.

Para ayudar a la comprensión de estas conductas tipificadas como ilícitas, se transcribe el numeral 109 del CFF:

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. Omita 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.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

²⁵ Uno de los autores que ha diseccionado con maestría el tema de la defraudación fiscal equiparable es Ambrosio Michel Higuera en su obra *Defraudación fiscal* (2008), donde analiza las primeras cinco fracciones del artículo 109, desgranando incluso las tres hipótesis previstas en la fracción I. La minuciosa clasificación que hace Michel, quien fuera titular de la Subsecretaría Fiscal Federal de Investigaciones, puede servir al lector interesado en el tema.

VI. *(Se deroga)*

VII. *(Se deroga)*

VIII. ***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.

(CFF, art. 109; énfasis añadido)

Las conductas transcritas se integran y se clasifican, como lo mencionamos en la teoría del delito, por diversos elementos, que se comentarán en lo subsecuente:

IV.2.1. Elementos objetivos del delito

IV.2.1.1. Sujeto activo

Se debe acreditar la existencia de un sujeto activo con calidad específica de contribuyente, que tenga o haya tenido obligaciones fiscales vigentes, formales y sustantivas debido a que realizó el hecho o acto imponible señalado en las leyes fiscales en determinado ejercicio fiscal. Estas características, en el caso de personas morales, se podrán acreditar con el acta constitutiva, y con el aviso de inscripción al RFC se comprueba el carácter y actividad preponderante inscrita, así como los datos registrados del representante legal y el domicilio fiscal manifestado.

En el caso de personas físicas como responsables directos, la existencia se acredita con documentos de identificación vinculados a los avisos de inscripción y movimientos al RFC, así como la constancia de identificación fiscal. Cuando son terceros vinculados, deberá acreditarse de forma diversa, por ejemplo, en el caso de empleados o profesionistas, pueden aportarse contratos, comprobantes fiscales digitales por internet de nómina o estados de cuenta en donde se aprecie que recibe pagos bajo tal condición originados por la persona moral.

Además de lo anterior, la calidad del sujeto activo del tipo penal no prevé características especiales, por lo que puede perpetrarse por cualquier persona de las señaladas en el artículo 95 del CFF. Se trata de un tipo penal indiferente en cuanto al número de sujetos activos, por lo que puede ubicarse como **unisubjetivo** toda vez que puede cometerse por una o, en el caso de delincuencia organizada, por más personas, con independencia de la determinación de intervención de acuerdo a los parámetros de la autoría y participación penal. Lo que se expone en este párrafo se puede revisar en el Cuadro 21:

Cuadro 21. Sujeto del delito, artículo 109 del CFF

Fracción	Conducta	Características del sujeto activo del delito
I	<p>Consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deducciones falsas • Ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos • Valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes 	<p>Persona física o moral con las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obligado a presentar declaraciones, mensuales, anual, o de entero de retenciones realizadas. • Que haya obtenido ingresos o realizado valor de actos o actividades, o retenido cantidades de impuesto a terceros.
	<p>Realizar 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 LISR</p>	<p>Persona física con las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Perciba ingresos acumulables • Obligado a presentar declaraciones • Que haya realizado erogaciones superiores a los ingresos • No lo justifique

II	<p>Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo de ley, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado</p>	<p>Sujeto persona física o moral obligado a realizar retenciones de impuestos a terceros y que haya retenido, "...que funge como garante personal de la obligación tributaria de pago...", "...que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta...", omitiendo el entero de dichas contribuciones. (Tesis 1a. CXVII/2013 (10a.)) Este acto de retención se produce, por ejemplo, cuando el empleador retiene el ISR al trabajador; o el IVA que retiene quien recibe un servicio de un tercero. En tanto que el acto de recaudación puede darse cuando el notario funge como recaudador con el SAT y debe enterar las contribuciones de una operación de enajenación de bien inmueble.</p>
III	<p>Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal</p>	<p>Sujeto persona física o moral obligado al pago de contribuciones que sea susceptible de aplicarse subsidios o estímulos fiscales, no importando que sean improcedentes, que haya aplicado en la determinación de contribuciones un subsidio o estímulo fiscal, obteniendo el beneficio como tal de no pagar impuestos total o parcialmente, o la obtención de una devolución de impuestos.</p>
IV	<p>Simular uno o más actos jurídicos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal</p>	<p>Sujeto persona física o moral obligado al pago de contribuciones que le dé falsa apariencia a los actos jurídicos realizados y obtenga beneficios en perjuicio del fisco.</p>
V	<p>Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal, dejando de pagar la contribución correspondiente.</p>	<p>Sujeto persona física o moral obligado al pago de contribuciones que tengan la obligación de presentar declaraciones definitivas, es decir, de IVA o IEPS, así como las de un ejercicio fiscal pudiendo ser la declaración anual o los pagos provisionales, en estas últimas en el caso de ISR.</p>
VI	Derogada	
VII	Derogada	
VIII	<p>Darle efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.</p>	<p>Sujeto obligado al pago de contribuciones que opte por aplicar deducciones o acreditamientos soportados con CFDI que no reúnan requisitos fiscales.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 109 del CFF.

IV.2.1.2. Sujeto pasivo

Por lo que respecta al sujeto pasivo, tratándose de la defraudación fiscal, al igual que otros delitos fiscales, es el Estado, estableciéndose en el artículo 92 del CFF que la SHCP será, en su calidad de víctima u ofendido, la encargada de proceder penalmente contra los responsables de los delitos fiscales.

IV.2.1.3. Conducta

De acuerdo a cada una de las fracciones del artículo 109 del CFF, se puede deducir que existe una pluralidad de conductas en las cuales puede encuadrar lo realizado por el contribuyente, que exigen que él, o alguien en su representación, consigne en las declaraciones presentadas, datos diversos a los realmente obtenidos conforme a las leyes fiscales, respecto del ISR y el IVA; incurra en una discrepancia fiscal no desvirtuada; que se apropie de contribuciones previamente retenidas; omita cumplir obligaciones formales o aplique deducciones —bien falsas o bien respaldándolas con comprobantes sin requisitos fiscales— y que sean realizadas durante el ejercicio o periodo fiscal de que se trate.

En el Cuadro 22 se describen las conductas que ameritan reproche penal, según lo estableció el legislador en la disposición jurídica en análisis:

Cuadro 22. Conductas del delito, artículo 109 del CFF

Fracción	Conducta
I	<p>Consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deducciones falsas • Ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos • Valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes <p>En un ejercicio fiscal perciba ingresos acumulables y que realice 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 LISR</p>
II	<p>Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo de ley, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado</p>
III	<p>Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal</p>

IV	Simular uno o más actos jurídicos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal
V	Omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal dejando de pagar la contribución correspondiente.
VI	Derogada
VII	Derogada
VIII	Darle efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.

Fuente: Elaboración propia a partir del art. 109 del CFF.

A manera de comentario, respecto a la conducta que regula la última fracción citada en el cuadro anterior, consistente en **darle efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF**, en la actualidad es una práctica extendida, ya que es muy común que los comprobantes fiscales digitales por internet carezcan de los requisitos aludidos, principalmente en la elaboración del complemento de pagos. Este requisito se exige en el CFF, artículo 29, segundo párrafo, fracciones III y IV, en relación con la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2024 (RMF 2024), en la regla 2.7.1.8. Vale mencionar también que las conductas previstas en el artículo 109 fracción I del CFF están entre los casos por los que más querellas ha formulado la Procuraduría Fiscal de la Federación en los últimos años (Martínez González, 2021, p. 80), ello nos habla de la incidencia de estas conductas.

IV.2.1.4. Objeto del delito

El Estado y la población que lo sostiene a través del patrimonio común conocido como la hacienda pública.

Los recursos requeridos para que el Estado pueda cumplir con sus funciones y satisfacer las necesidades colectivas constituyen el gasto público, y todos los mexicanos están obligados a contribuir en él. Lo que se logra a través de las contribuciones efectuadas para financiar el gasto público es impulsar el desarrollo de la sociedad promoviendo, entre otras cosas, la redistribución de la riqueza entre toda la población y, en especial, la más desamparada.

IV.2.1.5. Bien jurídico tutelado

Es el patrimonio del Estado que se traduce en el gasto público. Se trata del crédito fiscal (dinero o bienes), es decir, las cantidades que el Estado tiene derecho a percibir por concepto del pago de las personas que encuadren su conducta en el hecho o acto imponible señalado en las diversas leyes fiscales sustantivas; cantidades que determinadas conforme a ley son propiedad del fisco federal y que son obtenidas (o deberían ser obtenidas) mediante la correcta autodeterminación y pago que realizan los contribuyentes.

El bien jurídico tutelado regula las conductas omisas o engañosas respecto de los elementos de los impuestos, es decir, en las conductas del artículo 109 del CFF lo que es reprochable penalmente es la manifestación de cantidades diferentes a la realidad económica del sujeto activo, que forman parte de la mecánica de la determinación de las cantidades a pagar, establecidas en las leyes especiales de cada impuesto, tanto de ISR, como de IVA e IEPS, así como aquellas cantidades retenidas a terceros, por obligaciones establecidas en ley, que los retenedores omiten enterar al fisco, financiando su operación comercial con recursos que no les pertenecen.

Para facilitar el estudio del bien jurídico tutelado en los delitos tipificados en el artículo 109 del CFF, se incorpora el Cuadro 23, que hace mención del bien jurídico tutelado en cada fracción vigente:

Cuadro 23. Bien jurídico tutelado, artículo 109 del CFF

Fracción	Conducta	Bien jurídico tutelado
I	<p>Consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deducciones falsas • Ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos • Valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes 	<p>El sistema tributario en su vertiente relacionada con la información veraz de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos realmente obtenidos (para efectos de la determinación de ISR) • Deducciones apegadas a ley (estrictamente indispensables) • Valor de actos o actividades realmente cobrado (para efectos de la determinación de IVA e IEPS)
	<p>Cuando una persona física con ingresos acumulables 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 LISR</p>	<p>Información de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personas físicas con discrepancia fiscal sin comprobar el origen del recurso erogado de manera superior a los obtenidos por sus actividades (para efectos de la determinación de ISR)
II	<p>Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo de ley las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado</p>	<p>El entero de cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado a terceros obligados al pago de dichas contribuciones.</p>
III	<p>Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal</p>	<p>Correcta aplicación de subsidios o estímulos fiscales ya que la indebida aplicación puede ocasionar la omisión del pago de contribuciones, toda vez que su efecto es reducir el impacto en las cantidades que se deben pagar por algunos impuestos.</p> <p>Para abundar, es importante recordar que en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) existe la determinación de subsidios en el caso de tener empleados; y respecto de los estímulos fiscales, generalmente en la Ley de Ingresos de la Federación de cada ejercicio se regulan algunos estímulos fiscales para ciertos sectores económicos específicos.</p>

IV	<p>Simular uno o más actos jurídicos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal</p>	<p>Evitar que entre los contribuyentes se vea impulsada la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales y que con ello se detonen beneficios en diversos patrimonios, beneficiándose con cantidades de dinero por la omisión del pago de contribuciones.</p> <p>En el actual artículo 69-B del CFF se establecen las regulaciones para la determinación de la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales.</p>
V	<p>Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal, dejando de pagar la contribución correspondiente.</p>	<p>El cumplimiento de las obligaciones formales y la información manifestada en las declaraciones, ya que ello nutre las bases de datos de la autoridad fiscal, con lo que se pueden hacer múltiples cruces de información para diversos fines:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Declaraciones definitivas – para efectos de IVA e IEPS • Declaraciones de un ejercicio fiscal – Pagos provisionales o la declaración anual para ISR
VI	Derogada	
VII	Derogada	
VIII	<p>Darle efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.</p>	<p>El correcto timbrado de los CFDI y la base tributaria, buscando que los contribuyentes revisen los requisitos para evitar caer en el supuesto del ilícito, además de que cuando se aplican deducciones y acreditamientos sin requisitos se erosiona la base del impuesto y disminuye el pago de contribuciones.</p> <p>Así mismo, la información de los CFDI alimenta las bases de datos en poder de la autoridad, de esa manera también se busca erradicar información errónea.</p>

Fuente: Elaboración propia a partir del art. 109 del CFF.

IV.2.1.6. Resultado

Al señalar en el primer párrafo del artículo 109 que estos delitos se castigarán con las mismas sanciones que el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del CFF, necesariamente se tiene que cuantificar el daño al fisco federal, no obstante, en la lectura del artículo 109 del CFF se puede identificar que, en los tipos penales ahí regulados existen delitos de mera conducta y delitos de resultado material que desembocan en la omisión del pago de contribuciones.²⁶

En los tipos penales de las fracciones I, II y VIII no existe como tal en la redacción una exigencia de la existencia de un beneficio indebido en perjuicio del erario público, por omisión del pago de contribuciones conforme a la ley, lo que significa que aparentemente son delitos de conducta sin la exigencia de un resultado material, sin embargo, **al realizar las conductas descritas se configura un beneficio indebido** al no enterar retenciones, al omitir ingresos o valor de actos o actividades, o deducir cantidades falsas, ya que se altera el cálculo del impuesto, disminuyendo la cantidad a pagar, por lo que dichas cantidades quedan en poder del contribuyente, debiendo estar en las arcas del fisco federal.

En cambio, en las fracciones III, IV y V existe la exigencia en los tipos penales de un resultado material como consecuencia de la conducta, es decir, se debe comprobar el beneficio indebido por aplicación de subsidios, estímulos o simulación de actos jurídicos o contratos, así como por la omisión del pago de contribuciones debido a la omisión en la presentación de declaraciones mensuales definitivas por más de 12 meses o por la declaración anual. Lo que se explica se puede apreciar en el Cuadro 24:

²⁶ Sobre este punto, es pertinente citar la jurisprudencia 1a./J. 135/2023 (11a.) que destaca, expresamente para el delito de defraudación fiscal equiparada, que su objeto es proteger “tanto la afectación **real** como la afectación **potencial** que pudo haber sufrido el Estado en su finalidad de recaudación”, advirtiendo además que el bien jurídico tutelado que protege el delito de defraudación fiscal, ya sea genérico o equiparado, “**abarca tanto al daño como al peligro**” que pueda sufrir la hacienda pública.

Cuadro 24. Resultado del delito, artículo 109 del CFF

Fracción	Conducta	Resultado del delito
I	<p>Consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deducciones falsas • Ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos • Valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes 	<p>No establece un resultado material, sin embargo, al manifestar datos diversos, implica que se obtendrá un resultado diferente al que establecen las disposiciones fiscales, que puede ser en perjuicio de la autoridad fiscal. En los tres supuestos se incorporan falsedades en las declaraciones fiscales.</p>
	<p>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 LISR</p>	<p>No exige un resultado material como tal, sin embargo, la lógica de esta conducta delictiva es que, no se puede gastar más de lo que se obtiene de ingresos, bajo la presunción de que se omiten ingresos, al menos para gastar el total que suman las erogaciones.</p> <p>No obstante, pueden existir aspectos que permitan a la persona física gastar más de lo que obtuvo de ingresos, como sus ahorros personales, o las utilidades obtenidas en ejercicios anteriores, incluso por haber tomado algún financiamiento.</p>
II	<p>Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo de ley las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado</p>	<p>Esta fracción tampoco establece expresamente un resultado material del delito, sin embargo, al igual que en la fracción anterior, el hecho de omitir enterar las cantidades que se le retuvieron a un tercero, por disposición de ley, le genera financieramente beneficios al retenedor por tener en su poder las cantidades que debió enterar al fisco. Este delito siempre es calificado, según dispone el párrafo séptimo inciso e) del artículo 108 del CFF.</p>

III	Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal	El resultado es la indebida aplicación de estímulos fiscales, que puede ocasionar la omisión del pago de contribuciones, habida cuenta que dichos beneficios se canalizan a través de acreditamientos, subsidios y deducciones adicionales que permiten aplicar.
IV	Simular uno o más actos jurídicos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal	Actos o contratos simulados para efectos fiscales, enfocados a obtener beneficios por no pagar contribuciones o pagar menos de las que corresponden. En el artículo 69-B, párrafo noveno, del CFF se disponen las regulaciones para la determinación de la simulación de actos jurídicos para efectos de delitos fiscales.
V	Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal, dejando de pagar la contribución correspondiente.	El dejar de pagar las contribuciones que le corresponden al contribuyente, debido a que omitió la presentación de declaraciones fiscales, es decir, el resultado es que dichas cantidades estén en poder del contribuyente retenedor.
VI	Derogada	
VII	Derogada	
VIII	Darle efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.	En esta fracción se exige expresamente un resultado material, que refiere a darle efectos fiscales a comprobantes sin requisitos; tratándose de las deducciones para ISR o del acreditamiento para IVA, al darle efectos fiscales a comprobantes fiscales sin requisitos se afecta el cálculo del impuesto, específicamente la base fiscal y el IVA acreditable, lo que ocasiona una disminución en el pago de contribuciones.

Fuente: Elaboración propia a partir del art. 109 del CFF.

IV.2.1.7. Medios comisivos

En estos delitos se requiere la existencia de medios comisivos que faciliten o permitan que se configure el daño al fisco o el beneficio indebido, recordemos que los medios comisivos son aquellos a través de los cuales se ejecuta el tipo penal. En el siguiente Cuadro 25 se relacionan los medios comisivos para cada una de las conductas:

Cuadro 25. Medios comisivos de los delitos, artículo 109 del CFF

Fracción	Conducta	Medio comisivo del delito
I	Consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales <ul style="list-style-type: none"> • Deducciones falsas • Ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos • Valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes 	Declaraciones para efectos fiscales.
	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 LISR	Declaraciones para efectos fiscales, mensuales definitivas o anuales.
II	Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo de ley las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado	Declaraciones para el entero de retenciones.
III	Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal	Declaraciones en donde se ven aplicados los estímulos fiscales.

IV	Simular uno o más actos jurídicos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal	Contratos celebrados o actos jurídicos realizados (usados como vehículo para producir una apariencia que dé soporte documental a operaciones ficticias). En el artículo 69-B, párrafo noveno, del CFF se disponen las regulaciones para la determinación de la simulación de actos jurídicos para efectos de delitos fiscales.
V	Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal dejando de pagar la contribución correspondiente.	Son las declaraciones fiscales a las que se encuentra obligado a presentar.
VI	Derogada	
VII	Derogada	
VIII	Darle efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.	Los CFDI que no cumplan con los requisitos de las disposiciones fiscales empleados para dar soporte a deducciones o acreditamientos.

Fuente: Elaboración propia a partir del art. 109 del CFF.

IV.2.1.8. Nexo causal

En esta correlación entre acción y resultado, el contribuyente o alguien en su representación, consigna en las declaraciones presentadas bien deducciones falsas o bien ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos conforme a las leyes, respecto del ISR y al IVA, en el caso, correspondientes al periodo fiscal que se analice.

Otro tipo penal es que realice retenciones y no las entere en tiempo y forma que la ley establece o se beneficie aplicando subsidios o estímulos fiscales en la mecánica de la determinación de los impuestos a pagar. Así como las simulaciones jurídicas encaminadas a la obtención de un beneficio al que no se tiene derecho.

La realización de las acciones concretas que exige la descripción típica de cada una de las fracciones del artículo 109 del CFF, solamente será punible cuando sean correlativas a los resultados previstos por cada una de las fracciones antes transcritas y que subyacen como objeto de protección jurídico penal fiscal. De tal manera que, en los delitos equiparables a la defraudación fiscal, en las fracciones I, II y VIII, no será necesario demostrar la obtención de la cosa ajena o el lucro indebido, ni el perjuicio del fisco para tipificarlo; en cambio, en las fracciones III, IV y V, únicamente habrá correspondencia de las acciones al tipo penal cuando con ello se concrete la lesión patrimonial del fisco federal.

IV.2.2. Elementos subjetivos del delito

IV.2.2.1. Dolo

Como se mencionó en el apartado de la culpabilidad, conforme a los artículos 8 y 9, párrafo primero, del CPF, de los documentos probatorios recabados en la investigación y aportados en el proceso se deben desprender los datos suficientes para acreditar que el contribuyente o tercero responsable actuó en forma dolosa, es decir, con conocimiento y voluntad, al revisar la mecánica de los hechos y las circunstancias que los rodearon, y se debe establecer que la intención o resultado final buscado no fue otro más que, con conocimiento de causa, no pagar o pagar una cantidad inferior de impuestos mediante la declaración de ingresos menores a los realmente percibidos, manifestaciones de deducciones falsas²⁷, valor de actos o actividades menores, la omisión en la presentación de declaraciones o la aplicación indebida de estímulos fiscales, todo ello con la finalidad de evadir el pago del ISR, del IVA o las retenciones de impuestos.

Con relación a los delitos regulados en el artículo 109 del CFF, no todos exigen un dolo o elemento volitivo expreso, sin embargo, la alteración de los elementos del impuesto, reflejados en la mecánica del cálculo del impuesto en los ingresos, deducciones, valor de actos o actividades, o la aplicación de estímulos fiscales de manera indebida, incluso el hecho de omitir la presentación de declaraciones, implica una intencionalidad y un resultado final perseguido con la conducta

²⁷ La tesis aislada I.6o.P.56 P nos permite aclarar el concepto de *deducciones falsas*: “por éstas debe estimarse que serán única y exclusivamente aquellas que se refieren a operaciones inexistentes o simuladas y que pretendan ampararse con documentos falsos o con documentos expedidos por personas físicas o morales, cuya existencia no pueda demostrarse fehacientemente. En este sentido, la sanción penal sólo se aplicará a quienes efectiva y deliberadamente lleven a cabo maquinaciones o artificios con ánimo de dolo y con el único objeto de eludir o disminuir las cargas tributarias que legalmente les correspondan”.

descrita en los diversos tipos penales de la porción normativa en análisis. Más aún, Michel Higuera enfatiza que, quien configure la conducta descrita en la fracción II del artículo 109, no solo defrauda al fisco “sino también se **engaña** a la persona a la que retuvo el impuesto (...) haciéndole creer el retenedor que entregó dicha cantidad al fisco cuando en realidad lo retuvo para el incremento de su peculio” (2008, p. 62, énfasis nuestro).

La lógica jurídica impone que, a través de las pruebas, se debe demostrar que el contribuyente llevó a cabo los hechos típicos de referencia, en forma dolosa, esto es, sabía que declarando cantidades de ingresos inferiores, deducciones falsas, omitiendo la presentación de declaraciones, aplicando estímulos fiscales que no le correspondían, omitiendo el entero de contribuciones retenidas o simulando actos jurídicos o contratos, incumplía con sus obligaciones fiscales, hecho que amerita una sanción penal, ya que afecta el patrimonio o los ingresos públicos; por tanto, es evidente que quiso los resultados descritos en la ley, demostrándose los elementos cognitivo y volitivo que integran el actuar doloso del contribuyente o tercero responsable.

Ahora bien, ¿cómo comprobar la voluntad o el ánimo de realizar las conductas descritas en el artículo 109 del CFF? El dolo es un aspecto subjetivo, no es algo que se pueda apreciar aisladamente de forma material, ya que es un fenómeno interno (volitivo y cognitivo). Al ser intangible, la intención o dolo no se puede percibir por los sentidos, no se encuentra firmado en papeles ni videograbado, sino que se infiere mediante la lógica a través de procesos mentales intelectuales que se fundamentan en el análisis de hechos que se desprenden de las probanzas recabadas. En otras palabras, al no ser observable, la intención debe ser inferida o presumida a partir de la conducta externa del agente al que se le atribuye y de las circunstancias (Ferrer Beltrán, 2023).

Primero se deben demostrar los elementos de carácter objetivo, acordes al delito por el que se interponga la querrela, por ejemplo: consignar ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes, al realizar tal conducta en la especie se deduce la existencia de un elemento intencional en la consignación mendaz (y por tanto engañosa) realizada con el propósito de beneficiarse, además se daña al fisco federal, actualizándose con ello uno de los dos elementos intelectuales que componen el dolo, consistente en conocer los elementos del tipo penal (cognitivo) (Causa penal 4/2018, p. 47).

El segundo elemento, relativo a perseguir el resultado ilícito y dañoso sancionado en la ley (volitivo), se puede establecer mediante el razonamiento lógico, que el sujeto activo al ser imputable, cuenta con la capacidad de entendimiento para saber y entender lo bueno y lo malo de sus acciones, y con ello, estar en condiciones de adecuarlas al marco legal preexistente (en este caso, el que prohíbe consignar ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes), habida cuenta de que al realizar las conductas indudablemente cuenta con el dominio del hecho, de ahí que circunstancialmente se acreditará tal elemento, al haber dirigido conscientemente su voluntad al resultado dañoso querido (Causa penal 4/2018, p. 47).

Así también, se tiene el poder para detener el curso de las acciones, sin embargo, si no detiene las conductas y decide ejecutar los actos tipificados por la ley, sus conductas, además de ser constitutivas de los delitos que se le incriminan, resultarán antijurídicas y su autoría responsable (Causa penal 4/2018 p. 47).

Para lograr demostrar el dolo, se deben acompañar diversos medios de prueba, que se comentan más adelante, no sin antes añadir un breve apunte sobre el dolo en la defraudación fiscal equiparada.

Algunos tratadistas y juzgadores han sostenido que los delitos equiparables a la defraudación fiscal regulados en el artículo 109, fracción I, del CFF, se subsumen en el delito genérico de la defraudación fiscal regulado en el artículo 108, primer párrafo del mismo Código; sin embargo, al analizar ambos delitos se encontraron diferencias clave, expuestas en el Cuadro 26:

Cuadro 26. Comparativo entre el delito de defraudación fiscal y el equiparable a la defraudación fiscal

	Defraudación fiscal (Art. 108, primer párrafo del CFF)	Equiparable a la defraudación fiscal (Art. 109, fr. I del CFF)
Conducta	Con el uso de engaño o aprovechamiento de “error, omita total o parcialmente el pago de alguna “contribución o bien obtenga un beneficio indebido “en perjuicio del fisco federal. Aquí pueden entrar pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	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.
Bien jurídico tutelado	Patrimonio del fisco	Patrimonio del fisco
Medio comisivo	El uso de engaños o “aprovechamiento de errores No exige declaraciones	Es necesaria la presentación o la omisión de declaraciones fiscales
Dolo	Es necesario acreditar el dolo, con el engaño y el aprovechamiento del error	No es necesario acreditar el dolo, se infiere de las conductas como una planeación de las acciones
Resultado	Obtención de un beneficio indebido, en perjuicio al fiscal federal	Va implícito, sin embargo, no necesita demostrarse

Fuente: Elaboración propia con información de los artículos 108, primer párrafo y 109, fr. I, ambos del CFF²⁸.

De la comparativa anterior puede corroborarse que, aunque son muy similares los tipos penales en cuanto al resultado y el bien jurídico tutelado, son conductas distintas, sobre todo en el aspecto comisivo o medio de ejecución,

²⁸ En la tesis aislada I.1o.P.63 P (10a.) se hace un comparativo muy interesante, que se recomienda revisar para aquellos interesados en profundizar en el tema de diferenciar los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2015071>

que en la defraudación fiscal necesariamente entraña el uso de engaños o aprovechamiento de errores, ya que ello implica toda la intención de realizar la conducta reprochable por el artículo 108, primer párrafo del CFF.

Apuntalando lo anterior, para subrayar que la figura básica y la equiparada no comparten los elementos del tipo penal, Michel Higuera advierte que, salvo la figura prevista en la fracción I del artículo 109 (que parece referir a engaños muy específicos como consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores) y aquella descrita en la fracción IV (donde los negocios jurídicos simulados, como instrumento para obtener el beneficio indebido, están incardinados en una conducta engañosa), “en las demás fracciones se trata de hipótesis delictivas en las que definitivamente no está presente el engaño” (2008, p. 43) y tampoco aparece el aprovechamiento del error. Esto no excluye el elemento del dolo, pues “los delitos contemplados como equiparables al defraudación fiscal, al igual que su genérico, sólo permiten una comisión dolosa (conocer y querer el resultado típico), la cual se encuentra presente en cada una de las configuraciones típicas previstas en el artículo 109 del CFF” (Michel Higuera, 2008, p. 43).

IV.2.3. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito

Para proceder penalmente, es recomendable que los directores de área, subdirectores, jefes de departamento y auditores, prevean y planifiquen realizar todas las acciones necesarias para recabar la documentación que será útil para la integración de los expedientes en la materia penal fiscal y previamente verificar si, a juicio de las áreas legales o jurídicas, se acredita la probable existencia del delito y la responsabilidad del contribuyente, su representante legal o terceros relacionados.

En materia de delitos equiparables a la defraudación fiscal, la fracción y conducta en la que se busque encuadrar y demostrar la probable comisión del delito y la responsabilidad del inculpado determinará el material probatorio idóneo que deba aportar la autoridad fiscal. A continuación, se enlistan de manera enunciativa más no limitativa algunos de los documentos que ofrecen información útil para robustecer los elementos probatorios dentro del proceso penal:

IV.2.3.1. Acta constitutiva

Escritura pública en donde se haga constar la constitución de la sociedad y se acredite la existencia de un sujeto con obligaciones fiscales (cuando los actos ilícitos sean cometidos bajo la denominación de una persona moral).

En este documento, adicional a lo anterior, se podrá verificar la forma de organización de la sociedad, si se realiza a través de un consejo de administración o de un administrador general único, para efectos de determinar responsabilidades.

IV.2.3.2. Movimientos corporativos

Escritura pública en donde se hagan constar los movimientos corporativos de la sociedad, entre ellos cuando se dé una fusión, escisión, aumentos o disminución de capitales, cambios de denominación o de actividad preponderante, o enajenación de acciones (cuando los actos ilícitos sean cometidos bajo la denominación de una persona moral).

IV.2.3.3. Representación legal

Escritura pública o pólizas, en donde se hagan constar los poderes otorgados a los apoderados o mandatarios de la sociedad, vigentes en el ejercicio en que se perpetraron los hechos constitutivos del delito, que vincula al sujeto con el deber de cumplir o al menos vigilar la debida observancia de las obligaciones fiscales a cargo de esa empresa.

IV.2.3.4. Poderes especiales

Copias certificadas de documentales relacionadas con poderes especiales, para tareas específicas, otorgados a gerentes, representantes o apoderados de la sociedad o de la persona física en su caso.

IV.2.3.5. Constancias de no revocación de poderes

Pueden hacer las veces de constancias de no revocación de poderes, el escrito libre presentado ante la autoridad fiscal que así lo manifieste, así como el cuestionamiento directo al notario ante quien se hayan otorgado los poderes. En este documento se puede verificar que no hubieren sido revocados, anulados o interrumpidos los poderes otorgados a mandatarios o apoderados, durante el lapso en que se perpetró el delito de defraudación fiscal equiparada.

IV.2.3.6. Dictamen Técnico Contable

Peritaje en el cual se acredita y cuantifica el perjuicio fiscal causado por el contribuyente al fisco federal, desglosado por impuesto, atendiendo a la mecánica de la determinación establecida en la ley de la materia.

IV.2.3.7. Oficio de cumplimiento de obligaciones

Documento mediante el cual la autoridad fiscal, a través del Administrador Local o Desconcentrado de Servicios al Contribuyente de determinada circunscripción, informa al Administrador Local o Desconcentrado de Auditoría Fiscal, el hecho de que el contribuyente no cumplió con la obligación de presentar su declaración anual o mensual definitiva respecto del impuesto que corresponda.

IV.2.3.8. Documentos probatorios de solicitud de FIEL

Consistente en la copia certificada de la Solicitud de Certificado de Firma Electrónica Avanzada (FIEL), presentada ante la autoridad fiscal, necesaria porque es el atributo tecnológico mediante el cual los contribuyentes tienen acceso a la página de la autoridad fiscal para dar cumplimiento a la presentación de las obligaciones fiscales, entre ellas, la presentación de declaraciones. Con esto se acredita que el contribuyente contaba con los atributos tecnológicos, proporcionados por la autoridad fiscal, acordados para cumplir sus obligaciones fiscales.

IV.2.3.9. Constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales

Es la documental pública en la que se informa el incumplimiento de la obligación fiscal de presentación de declaraciones fiscales, en el caso de los delitos de omisión de entero o de presentación de declaraciones fiscales.

IV.2.3.10. Declaraciones

Son las documentales públicas emitidas por autoridad fiscal competente, relacionadas con las declaraciones presentadas por el contribuyente para efectos fiscales, en donde consten los efectos fiscales por la aplicación de deducciones falsas o la manifestación de 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, por aplicar sin derecho un subsidio o estímulo fiscal obteniendo así beneficios improcedentes, por la simulación de actos jurídicos, o por dar efectos fiscales a comprobantes fiscales que no cumplan con los requisitos de ley.

La característica es que son copias certificadas de las declaraciones Informativas de razones por las cuales no se realiza el pago del impuesto que corresponda (o se realiza en menor cuantía por cuanto disminuye artificialmente la base gravable), de las mensuales definitivas o provisionales del ejercicio, según corresponda, obtenidas de las bases de datos o de la información que haya proporcionado el propio contribuyente en la revisión.

IV.2.3.11. Contabilidad

Son las documentales públicas que consisten en las copias certificadas de los registros contables ofrecidos por el contribuyente al inicio o durante la revisión, en donde se aprecien las partidas registradas que influyen en los resultados de los ingresos, deducciones o acreditamientos, de la aplicación de estímulos, de registro de operaciones con CFDI sin requisitos fiscales, en donde conste las provisiones del IVA retenido y no enterado, así como los CFDI en donde conste el IVA retenido.

La contabilidad, según estatuye el artículo 28 del CFF, está integrada por todos los *libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y las que obliguen otras leyes.*

El conjunto de indicios e información que se desprendan de las probanzas, identificando plenamente su alcance probatorio, relacionados entre sí de una manera lógica, jurídica y natural, constituyen las pruebas que revelan si las conductas se ajustan a los tipos delictivos sancionados por el artículo 109 del CFF.

IV.2.4. Sanciones

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 109 del CFF, “*será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal*”, a quien cometa las conductas estipuladas en las fracciones reguladas en dicho numeral²⁹.

²⁹ Véase el contenido del apartado IV.1.4. Sanciones, los Cuadros 19 y 20, así como el Diagrama 18.

Cabe mencionar que el último párrafo del artículo 109 referido, ordena que no se formule querrela, en aquellos casos en que el contribuyente omiso entere de forma espontánea, “*el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido*”, acompañado de los recargos que correspondan, de manera previa a “*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*”.

IV.3. Tráfico de comprobantes fiscales

El artículo 113 Bis del CFF sanciona las conductas relacionadas con el tráfico de comprobantes fiscales, que son emitidos por operaciones que jamás se realizaron, es decir, son inexistentes, falsas o actos simulados. Para desventura de nuestro sistema tributario, estas conductas son habituales entre el universo de contribuyentes que buscan disminuir la carga tributaria, por tal motivo su estudio es importante para el auditor fiscal, a fin de que las conozca e identifique plenamente para llevarlas hasta la judicialización y que sean castigadas.

En la práctica existe una gran casuística en la manera en que se configuran las conductas implicadas en la compraventa de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes. La autoridad fiscal ha descubierto múltiples esquemas utilizados por contribuyentes que se dedican a este tipo de actividades ilícitas. Para ejemplificar didácticamente se mencionarán un par de esquemas.

El esquema tradicional o más básico se da cuando el contribuyente emisor y el receptor acuerdan (directamente o a través de sus representantes legales o de terceros intermediarios) el acto sancionable, mismo que a continuación se describe:

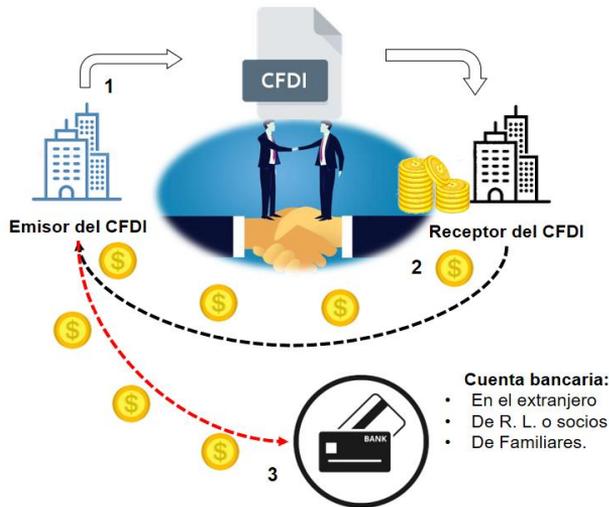
- 1) Existe un acuerdo entre emisor y receptor, o a través de terceros, para la elaboración de CFDI por actos que jamás se realizarán, es decir, operaciones inexistentes, a cambio de una comisión.
- 2) El **emisor** genera el CFDI.
- 3) El **receptor** del CFDI hace el pago —por el ficticio bien o servicio recibido— mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a su nombre en instituciones que son parte del sistema financiero o en entidades que para tal efecto autorice el Banco de México, cheque

nominativo, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el SAT. (El propósito último del receptor es usar el CFDI para deducir o acreditar el concepto facturado.)

- 4) Posteriormente, el emisor del comprobante devuelve el dinero recibido, depositándolo en cuentas bancarias nacionales o extranjeras del receptor del comprobante, las del representante legal, de algún socio, o de algún familiar, mediante efectivo, cheque o transferencia de fondos.

Este esquema se ilustra en el Diagrama 19:

Diagrama 19. Esquema tradicional de tráfico de CFDI



Fuente: Elaboración propia.

El esquema tradicional es el más sencillo, a partir del cual se dan variantes más sofisticadas en las que puede llegar a ser más difícil verificar que las operaciones son inexistentes, implicando una investigación más exhaustiva.

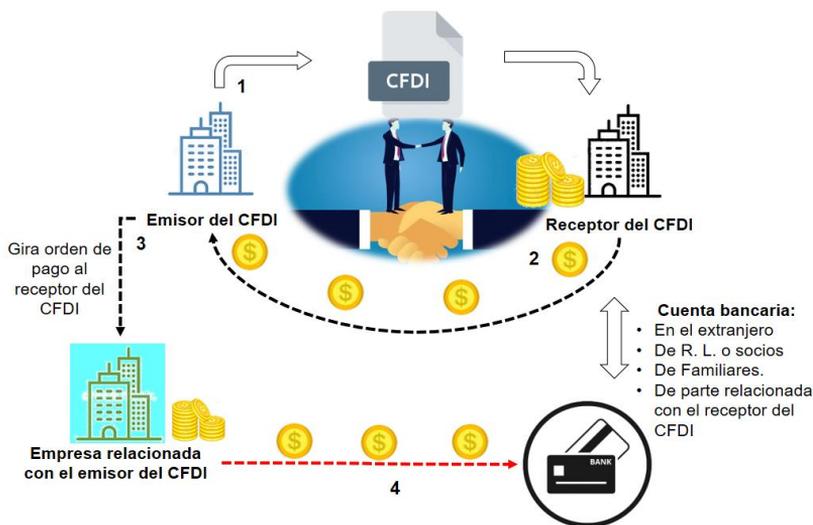
En esquemas de operaciones inexistentes con más engranajes o ramificaciones, puede existir intervención de partes relacionadas³⁰ o empresas hermanas, en

³⁰ "Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas" (LISR, art. 90).

las que son las mismas personas las que operan sus cuentas bancarias, su firma electrónica o los CSD, tanto en el emisor como en las empresas engranadas en el esquema, que conforman parte de la estructura de un grupo o equipo del receptor o vendedor del CFDI (ante los ojos de la autoridad fiscal comparten representantes legales, tienen vínculos financieros con traspasos que ajustan al final de mes, comparten domicilio, son controladas por el mismo grupo de personas), y para retornar las cantidades pagadas al receptor del CFDI, dan de alta como asimilados a salarios a los socios o accionistas de estos o a sus familiares, en empresas con atributos fiscales³¹, pagando el retorno de cantidades bajo ese concepto de ingresos asimilados a salarios, y efectuando las retenciones correspondientes, que son cubiertas con la aplicación o disminución de los atributos referidos.

El Diagrama 20 presenta variantes con un mayor grado de complejidad:

Diagrama 20. Esquemas más complejos al tradicional



Fuente: Elaboración propia.

Para comprender a cabalidad las conductas que revelan los esquemas referidos y que están tipificadas como ilícitas, conviene apelar a la transcripción de artículo 113 Bis del CFF en su redacción vigente, que a la letra señala:

³¹ Saldo a favor, pérdidas fiscales, pérdidas de ejercicios anteriores, subsidio al empleo, entre otros.

Artículo 113 Bis. - *Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código.

Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.

(CFF, art. 113 Bis; énfasis añadido)

Las conductas transcritas se integran y se clasifican, como se mencionó en el apartado de la teoría del delito, por diversos elementos, que se desarrollarán a continuación para analizar este tipo penal:

IV.3.1. Elementos objetivos del delito

IV.3.1.1. Sujeto activo

De la lectura de la transcripción normativa se puede apreciar que exige la existencia de pluralidad de sujetos activos del delito, en donde pueden encuadrar tanto contribuyentes como terceros. Se refiere al autor material o al tercero involucrado en la operación comercial ficticia de expedición, venta, compra o adquisición de los CFDI. O incluso, a la persona que publique o permita la publicación de anuncios para la comercialización de CFDI.

Asimismo, se puede advertir que establece un tipo penal que no prevé una calidad específica en el sujeto activo, sin embargo, por su naturaleza presupone la existencia de dos o más sujetos, contribuyente o terceros, que puedan verse

beneficiados con esos actos, al establecer que directamente o a través de terceros se realicen las conductas (al que por sí o por interpósita persona).

El supuesto jurídico supone la existencia de una persona contribuyente, ya sea física o moral³², que:

- ✓ **El que por sí**, refiere al autor material de la conducta de que se trate, cuando directamente éste sea el que la despliegue:
 - a) **El que expida.** – hace referencia al emisor del CFDI, que **por sí** directamente utilizando su firma electrónica o los CSD elabore los comprobantes fiscales. En el caso de personas físicas se trata del propio contribuyente y con relación a personas morales, será el administrador único o el representante legal con poderes suficientes para ello.
 - b) **El que enajene.** – es posible que el mismo emisor del CFDI sea quien se encargue del ofrecimiento o negociación de la expedición de los CFDI a cambio de una comisión o contraprestación, sin que se realicen las operaciones consignadas en el comprobante. Al igual que el anterior apartado, tratándose de personas físicas se trata del propio contribuyente y con relación a personas morales, será el administrador único o el representante legal con poderes suficientes para ello.
 - c) **El que compre.** – el sujeto que puede comprar **por sí**, es decir, una adquisición a título oneroso pagando una contraprestación a cambio de la expedición del CFDI (en donde aparezcan sus datos de identificación fiscal) por parte del receptor que, tratándose de personas físicas será el propio contribuyente y con relación a personas morales, el sujeto responsable será el administrador único o el representante legal con poderes suficientes para disponer de los recursos económicos de éste.
 - d) **El que adquiera.** – el sujeto que puede adquirir **por sí**, es decir, una adquisición que pudiera ser a título gratuito sin pagar contraprestación a cambio de la expedición del CFDI en donde aparezcan sus datos de identificación fiscal, es el receptor del comprobante fiscal. Al tratarse

³² Se hace hincapié aquí en “persona moral”, toda vez que el CPF, en su artículo 11 Bis, apartado B, fracción VIII Bis, señala expresamente que a las personas morales que hayan intervenido en la comisión de este delito podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas en términos de lo previsto en el Título X, Capítulo II (Procedimiento para personas jurídicas) del CNPP. Esto es de suma importancia porque, hasta 2019, solo se podía sancionar a personas físicas por las conductas descritas en el 113 Bis del CFF.

de personas físicas, será responsable directamente el contribuyente receptor y, tratándose de personas morales, el administrador único o el representante legal con poderes suficientes para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad.

Este esquema es recurrente entre empresas o compañías que son parte de un grupo o que sean controladas por una misma sociedad controladora, incluso entre partes relacionadas.

- ✓ **Por interpósita persona**, esta expresión descarta a los administradores únicos, representantes legales o contribuyentes personas físicas. La redacción hace referencia al autor material de la conducta de que se trate, cuando **el beneficiario sea distinto al que despliegue las conductas**. Es decir que, indirectamente o a través de terceros:
- a) **El que expida.** – en esta conducta pueden situarse los contadores públicos o auxiliares contables o los gerentes que el emisor del CFDI pueda comisionar para elaborar los comprobantes fiscales, proporcionándoles la firma electrónica o los CSD para dichos efectos.
 - b) **El que enajene.** – en esta conducta pueden encuadrarse los terceros, que el contribuyente emisor del CFDI, directamente, por medio de su administrador único o representante legal con poder suficiente, comisionen para negociar, ofrecer o promocionar los comprobantes fiscales a cambio de una contraprestación o comisión.
 - c) **El que compre.** – en esta conducta pueden encontrarse terceros, que el contribuyente receptor del CFDI, directamente, por medio de su administrador único o representante legal con poder suficiente, comisionen para negociar la expedición de los comprobantes fiscales en su favor, a cambio de una contraprestación o comisión.
 - d) **El que adquiera.** – en esta conducta pueden encontrarse terceros, que el contribuyente receptor del CFDI, directamente, por medio de su administrador único o representante legal con poder suficiente, comisionen para negociar la expedición de los comprobantes fiscales en su favor, sin necesidad de que sea a cambio de una contraprestación o comisión.

Se mencionó que puede darse en empresas que integran grupos o que son partes relacionadas.

Las conductas de **expedir o enajenar** son imputables al emisor del comprobante fiscal, ya que con su firma electrónica o con sus certificados de sello digital (CSD) se crean o se timbran los CFDI con sus datos, incluyendo los datos del receptor para que éste tenga opción de darles efectos fiscales. En el caso de la persona moral, el sujeto imputable de los comprobantes fiscales es el administrador único o el representante legal, y respecto de las personas físicas, es el propio contribuyente, pues son los que en su calidad tienen el poder decisorio y las facultades en todos los trámites necesarios para inscribirse en el RFC, así como para obtener su firma electrónica, tramitar los CSD, establecer domicilio fiscal, cumplir con las obligaciones fiscales y no fiscales, incluida la emisión de comprobantes fiscales o comprometerse a emitirlos, utilizando quizá un tercero para hacerlo, como puede ser un profesional contador público o un despacho contable.

Por otro lado, las conductas de **comprar o adquirir** serán imputables al receptor del CFDI, toda vez que en las bases de datos de la autoridad fiscal se genera un comprobante fiscal en el cual aparece como receptor y que puede ser utilizado para deducir o acreditar, ocasionando una disminución en las bases tributarias que acarrea menores pagos por concepto de impuestos o incluso puede generar cantidades a favor susceptibles de ser solicitadas en devolución.

Al igual que en el caso del emisor, tratándose de personas morales será imputable el administrador único o su representante legal, y en el caso de personas físicas, el propio contribuyente a favor del cual se expidan los comprobantes, pues tienen el poder decisorio y las facultades para disponer de los recursos económicos para pagar las comisiones pactadas por la emisión de los comprobantes fiscales.

IV.3.1.2. Sujeto pasivo

Por lo que respecta al sujeto pasivo, tratándose del tráfico de comprobantes fiscales por operaciones que no se realizaron, es el Estado, como ocurre en el resto de los delitos fiscales, estableciéndose en el artículo 92 del CFF que la SHCP será, en su calidad de víctima u ofendido, la encargada de proceder penalmente en contra de los responsables.

IV.3.1.3. Conducta

De la lectura de la transcripción del artículo 113 Bis del CFF se pueden distinguir múltiples conductas que establecen diversas formas de participación en la

consumación del delito que se analiza: *al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

Por sí o por interpósita persona, refiere al autor material de la conducta de que se trate, ya sea directamente el emisor o receptor, vendedor, comprador o adquirente del comprobante o, de manera indirecta a través de un tercero.

- a) **Expida.** – El núcleo de esta conducta es el verbo rector *expedir*, que significa “extender o poner por escrito un documento, generalmente de carácter oficial o legal, para darle curso o hacerlo público” (Oxford Languages, s.f.). El que expide es la persona que se encarga de elaborar el CFDI en la plataforma de internet del SAT o a través de un proveedor autorizado, este contribuyente directamente con su firma electrónica le da los atributos para que se genere o se “timbre” (como se conoce en la jerga fiscal) el comprobante fiscal. **Expedir** es la emisión del comprobante fiscal con la firma electrónica del vendedor, incorporando los datos fiscales, RFC y nombre del comprador, en donde el que expide aparecerá como emisor del comprobante. Esta conducta puede darse de forma independiente a la enajenación, es decir, cuando no exista una venta de CFDI, sino simplemente sean timbrados CFDI por un emisor que pertenezca al mismo grupo, sin costo alguno, y sean emitidos sin que se realicen las operaciones en ellos descritas.
- b) **Enajene.** – Puede llegar a ser el mismo que elabora el CFDI, sin embargo, por lógica esta sería la primera conducta, el primer paso, colocarlo en el mercado o venderlo y posteriormente proceder a elaborarlo. Esta conducta está definida por la acción de **enajenar**, que significa “vender, donar o ceder el derecho o el dominio que se tiene sobre un bien o una propiedad” (Oxford Languages, s.f.), implica negociar con los contribuyentes que solicitan CFDI para disminuir sus utilidades o la cantidad a pagar de IVA, pactando las condiciones de la venta del comprobante, estableciendo los porcentajes de comisión que el que enajena cobrará por la emisión del comprobante fiscal con su firma electrónica, incorporando sus datos fiscales, RFC y nombre.
- c) **Compre.** – Es el contribuyente que se vea beneficiado por los anteriores actos o conductas, que pague comisiones o una contraprestación pactada al emisor del CFDI para que timbre el comprobante incorporándole

sus datos con la finalidad de que a futuro pueda darle efectos fiscales. No obstante, al ser un delito de mera conducta, no se establece que el resultado material como tal sea que los efectos fiscales de los comprobantes sean aplicados. La acción está enmarcada en el verbo **comprar**, cuyo sentido es “adquirir una cosa a cambio de dinero”, “entregar dinero u otra recompensa a una persona para conseguir de ella favores o beneficios, pidiéndole que haga algo que es ilícito o indigno” (Oxford Languages, s.f.).

- d) **Adquiera.** – Al igual que la anterior, esta conducta se da en el contribuyente que se vea beneficiado por la emisión de los comprobantes, pagando o no al emisor del CFDI para que timbre el comprobante incorporándole sus datos con la finalidad de que a futuro pueda darle efectos fiscales. No obstante, al ser un delito de mera conducta, no se establece que el resultado material como tal sea que los efectos fiscales de los comprobantes sean aplicados. **Adquirir** se define como “pasar a tener”, “comprar una cosa, especialmente algo a lo que se atribuye un cierto valor” (Oxford Languages, s.f.).

Es menester resaltar que en la redacción de este tipo penal el legislador se sirve de cuatro verbos para expresar las formas de intervención que pueden desplegar los sujetos activos, separándolas con comas para indicar la división y empleando la conjunción disyuntiva “o” para relacionar dos o más posibilidades (*expida, enajene, compre o adquiera*), esto denota la intención de distinguir acciones que a primera vista podrían parecer redundantes (*comprar, adquirir*) pero que tras análisis revelan matices importantes (se puede *adquirir* algo sin que medie contraprestación onerosa). A manera de resumen, respecto de las conductas de este delito, se presenta el Diagrama 21:

Diagrama 21. Conducta del delito de compraventa de facturas



Fuente: Elaboración propia con información del artículo 113 Bis del CFF.

IV.3.1.4. Objeto material del delito

Al igual que en los demás delitos fiscales, es el Estado ya que, al expedir, enajenar, comprar, o emitir comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes o falsas, o bien, actos jurídicos simulados, se ven impactados el ingreso y el gasto público, ya que al aplicar los efectos fiscales de deducción y acreditamiento se disminuye la base de los impuestos y afecta finalmente la recaudación de contribuciones.

Al respecto, el pleno de la SCJN, en el proyecto de resolución de la Acción de Inconstitucionalidad 130/2019, estableció que “el núcleo del tipo penal (objeto material) versa sobre la relevancia para el sistema fiscal del documento mediante el cual es posible para los contribuyentes comprobar ante las autoridades fiscales cualquier tipo de operación” (pp.160-161).

IV.3.1.5. Bien jurídico tutelado

El bien jurídico tutelado del delito en comento es el erario público, en su vertiente del sistema tributario, enfocado a la “comprobación fiscal”. Esto es así ya que, busca evitar que se pongan en el mercado comprobantes fiscales por operaciones inexistentes o falsas que sean utilizados para erosionar las bases tributarias, ya que esta situación afecta la recaudación de contribuciones, el ingreso tributario y el gasto público.

Este concepto cobra gran importancia para efectos de la imputación, toda vez que para que cuente con todos los datos suficientes que permitan ejercer el derecho de defensa del contribuyente, en virtud de que el delito previsto en el artículo 113 Bis del CFF exige como elemento de la descripción típica “la expedición de comprobantes fiscales”; en ese sentido, se debe precisar en los hechos de la imputación cuáles fueron esos comprobantes fiscales y su contenido, con la finalidad de que el contribuyente emisor de los CFDI tenga acceso a sus derechos de audiencia y defensa.

De acuerdo a lo anterior, la naturaleza de la exigencia de pluralidad de conductas implica que se configure como un delito continuado, que en términos del artículo 99 del CFF es cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos por unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad, que sería la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales, es decir, más de una expedición, enajenación, compra o adquisición. En ese sentido, se debe acreditar la pluralidad de acciones.

En suma a lo que se comenta respecto del bien jurídico que se tutela, es que los CFDI que se expidan, enajenen, compren o adquieran, sean veraces, confiables y **amparen operaciones que efectivamente se llevaron a cabo**, de lo contrario, si son **operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados**, son nocivas para el fisco federal ya que erosionan el pago de impuestos.³³

Las operaciones inexistentes son aquellas en las que el contribuyente que deduce los CFDI no logra acreditar ante la propia autoridad fiscal que efectivamente se adquirieron los bienes o se recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales.

El mecanismo legal para determinar que los comprobantes fiscales amparan operaciones inexistentes está regulado en el artículo 69-B del CFF. En el noveno párrafo del artículo de referencia se establece que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales sometidos a la presunción de operaciones inexistentes, se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el CFF.

No obstante, la Segunda Sala de la SCJN, mediante jurisprudencia por contradicción de tesis 2a./J. 78/2019 (10a.), ha considerado que además del procedimiento de presunción de operaciones inexistentes establecido en la porción normativa citada, la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación “puede corroborar la autenticidad de las actividades o actos realizados por el contribuyente”, de tal suerte que si el contribuyente sujeto a facultades de comprobación “no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia” (Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.)).

En ese sentido, se han establecido dos caminos para determinar que se han emitido comprobantes fiscales por operaciones inexistentes: **primero**, en ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, que se puede demostrar con todo lo actuado en el procedimiento de

³³ Aquí es oportuno citar el razonamiento del Ministro Luis María Aguilar Morales al analizar el artículo 113 Bis del CFF: “El principio de veracidad como atributo del comprobante fiscal es fundamental pues sólo a través de esa cualidad puede garantizarse el control de la recaudación. Visto así, el tipo penal es claro en comunicar la prohibición total de crear documentos que no tengan sustento efectivo” (Proyecto de Acción de Inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019, p. 163).

revisión; y **segundo**, el procedimiento establecido en el artículo 69-B del mismo Código que, por el hecho de no desvirtuar la presunción, se considera que las operaciones son inexistentes con efectos generales. Estos dos caminos, se insiste, son de naturaleza distinta.

Al respecto, es ilustrativo el criterio jurisprudencial del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, del Consejo de la Judicatura Federal, bajo la tesis PC.I.A. J/5A (11a.), en donde se razona que en caso de que la autoridad fiscal determine que el contribuyente “no logró desvirtuar la presunción de inexistencia de actos reflejados en los comprobantes fiscales expedidos e incluirlo en el listado definitivo previsto en ese numeral 69-B del CFF, cumple con la finalidad de dar a conocer a personas o entidades terceras que la persona física o moral incurrió en la práctica indebida, lo que válidamente puede proyectarse a futuro”, en razón de que, “si no se desvirtuó la presunción, se entiende que carece de los elementos necesarios para realizar las actividades de su objeto social y que los CFDI que emite no están soportados en operaciones reales” (Tesis: PC.I.A. J/5 A (11a.)).

Con relación a las operaciones *inexistentes*, *falsas* o *actos jurídicos simulados*, hay juzgadores que al analizar estos tres conceptos han razonado que “no deben entenderse como situaciones distintas (...) porque el análisis sistemático del objeto directo del enunciado analizado conlleva a determinar que redundan en lo mismo (una operación irregular o indebida)” (Juicio de Amparo 583/2021, p. 17).³⁴

IV.3.1.6. Resultado

Se exige atender al contenido de esos comprobantes fiscales en cuanto al concepto por el cual existen, puesto que el legislador contempla que **“amparen operaciones” inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados**.

Este delito no exige un resultado material que se traduzca en un perjuicio al fisco federal, basta únicamente que se realicen las conductas referidas, que son las que dan lugar al tráfico de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes. Este delito es de mera conducta, esto es, no se requiere demostrar un menoscabo al fisco federal como resultado y elemento del delito.

³⁴ Se entiende, pues, que las tres descripciones que acompañan a las operaciones tenidas por carentes de sustento (inexistentes, falsas o simuladas) redundan en el mismo desvalor, atentan contra el principio de veracidad que rige a los comprobantes fiscales. La doctrina que analiza la simulación suele abreviar del Capítulo II del Código Civil Federal, dedicado a la simulación de actos jurídicos. Asimismo, la LISR contempla en su artículo 177 la figura de la presunción de simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, apuntando que, para probar la simulación, la autoridad podrá basarse en elementos presuncionales.

IV.3.1.7. Nexo causal

En la correlación entre acción y resultado, para que haya lugar a vincular a proceso al contribuyente que actúa directamente o a través de otra persona, necesariamente se tiene que atender al contenido de los CFDI para precisar lo siguiente:

- Nombre y RFC del emisor del CFDI
- Identificación de los comprobantes fiscales emitidos (folio fiscal)
- Lugar y fecha de emisión
- Monto de las operaciones que amparan
- Monto del IVA trasladado
- Nombre y RFC del receptor del CFDI
- Concepto o tipo de operaciones inexistentes que amparaban y
- Ejercicio de facultades de la autoridad fiscal.

Con ello se buscará establecer y demostrar que se trata de operaciones inexistentes y vincular los CFDI al contribuyente emisor (o su representante legal), así como a quien los vendió y al receptor del comprobante, que sería el que compró o adquirió las facturas.

Para tener por acreditado el hecho delictivo referente a que una persona emita comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, se acredita presuncionalmente con el listado de comprobantes fiscales que contengan el nombre y RFC del contribuyente que aparezca como emisor del CFDI que, en caso de ser persona moral, adicionalmente se comprobará con el titular de la representación, o cuando sea a través de un tercero, acreditar el vínculo con el contador, administrador o despacho al que se le pague para elaborar los CFDI.

Es importante destacar que cada caso es único, aunque en ocasiones tengan similitudes, de tal suerte que, de manera general, para acreditar la compraventa de comprobantes, la autoridad fiscal deberá hacer una labor mayor, dándole seguimiento a los flujos de cantidades entre cuentas bancarias del emisor y del receptor de los comprobantes fiscales, en donde se pueda confirmar el retorno de cantidades a cuentas de la empresa receptora o pagadora, o bien del representante legal, familiares o socios del contribuyente, o incluso a través de testimonios o declaraciones de los presuntos responsables de las conductas delictivas.

El hecho de que los comprobantes fiscales amparan operaciones inexistentes, se puede demostrar con el listado global de presunción de contribuyentes que se ubicaron en el supuesto que prevé el artículo 69-B, primer párrafo del CFF, o mediante la resolución emitida en el procedimiento fiscalizador, en ejercicio de las facultades de comprobación del artículo 42 del mismo Código.

IV.3.1.8. Agravantes

Una de las características que se ha resaltado y que los jueces han razonado al analizar estas conductas, es que el propio tipo exige una pluralidad de acciones al establecer que el objeto del delito es la emisión de “comprobantes fiscales”.

Al respecto, el artículo 99 del CFF establece que, cuando se trate de la comisión de delitos en su modalidad de continuado, la pena o sanción podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable al delito de que se trate.

Para efectos de la materia fiscal, en el artículo 99, segundo párrafo, del CFF, se establece que el delito se considera continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

De acuerdo a lo anterior, la sanción para este delito, establecida de dos a nueve años de prisión, se incrementaría en automático hasta por una mitad, es decir, de dos años se movería a tres.

Adicionalmente, en el tercer párrafo del 113 Bis del CFF, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 del mismo Código, se señala que cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos.

IV.3.2. Elementos subjetivos del delito

IV.3.2.1. Dolo

En este delito necesariamente la conducta es dolosa, tal y como lo estipula el artículo 9 del CPF, ya que se considera que los involucrados tenían conocimiento de que los comprobantes fiscales que directa o indirectamente se expidieron, enajenaron, compraron o adquirieron, amparaban operaciones inexistentes.

Las conductas se pueden evitar, ya que en el tráfico de comprobantes fiscales hay un primer momento en el que el contribuyente que compra o adquiere

decide buscar, recurrir y cotizar el servicio ilegal de estos esquemas, es decir, al contribuyente emisor de los comprobantes fiscales en beneficio del que pague la comisión en que se oferten; o puede ser a la inversa, el que expida o enajene ofrece directamente o a través de terceros, a un contribuyente receptor, la emisión de los CFDI a cambio de una contraprestación que jamás se va a realizar y el único objetivo es erosionar la base de los impuestos. Los elementos intrínsecos de la voluntad y la cognición están presentes en la acción misma de doble sentido: quien quiere comprar comprobantes se pone en contacto con quien quiere venderlos, y quien quiere venderlos hace lo propio. La simulación de un acto jurídico en materia de comprobantes fiscales, en términos del artículo 113 Bis del CFF, también requiere la anuencia de ambas partes, el común acuerdo en la simulación de los dos intervinientes.

Con lo anterior se puede verificar que existe toda una estrategia o concurso de voluntades para que logre configurarse el delito de emisión de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, lo que hace evidente la existencia del aspecto volitivo.

IV.3.3. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito

De manera enunciativa, adicional a las documentales mencionadas para otros delitos, se enlistan documentos o información que puede servir para demostrar que determinado contribuyente emite comprobantes fiscales sin contar con los atributos necesarios para realizar las actividades señaladas en los comprobantes fiscales, es decir, que son operaciones inexistentes o que no se materializaron, ya que al analizar en forma conjunta la información, se puede revelar que la negociación realmente no realiza actividades, solo se dedica a colocar comprobantes fiscales en el mercado por operaciones que no se realizaron.

IV.3.3.1. Presunción de operaciones inexistentes

El procedimiento regulado en el artículo 69-B del CFF se deberá demostrar con copia certificada de los oficios notificados al contribuyente que presuntamente esté vinculado a conductas delictivas, en donde se le pone en conocimiento el inicio del procedimiento, las publicaciones en la página del SAT, la publicación en el DOF de los listados de contribuyentes sujetos al procedimiento y la resolución correspondiente.

Para algunos jueces es suficiente para estimar que los comprobantes fiscales sujetos al trámite de presunción amparan operaciones inexistentes, cuando se verifique que las actividades señaladas en la escritura constitutiva, las registradas ante los controles de la autoridad fiscal y las consignadas en los CFDI, no empatan debido a que son completamente distintas, y que además no existan pruebas o indicios de que se subcontrate a un tercero para que realice las operaciones.

Para efectos de motivar la presunción de operaciones inexistentes, las autoridades fiscales han recurrido a diversas fuentes de información que aportan datos respecto de los elementos que establece el artículo 69-B del CFF, que son los activos, el personal, la infraestructura y la capacidad material³⁵, que se ostenten de manera directa o indirecta.

Si se lee atentamente el artículo 69-B del CFF, se advierte que las normas que regulan el procedimiento de operaciones inexistentes no definen los conceptos medulares de la presunción, esto hace necesario acudir a otras leyes fiscales o a otras fuentes supletorias, en términos de lo que señala el artículo 5 del CFF, para comprender cuáles son los elementos que deben constituir la negociación del contribuyente.

- **Activos.** – Este concepto puede definirse como todos aquellos bienes, tangibles o intangibles, que le permiten o facilitan a la negociación el desarrollo de sus actividades, vender bienes o prestar servicios. Con relación a esta definición, el artículo 32, segundo, cuarto y quinto párrafos, de la LISR, recoge la definición de lo que para efectos de esta ley se considera como *activos fijos*, la cual se transcribe:

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

(...)

³⁵ Parte del contenido de este apartado, dedicado a la materialidad de las operaciones, fue publicado para fines divulgativos en la revista *Boletín Tributario* editada por INDETEC (Chávez Ponce, 2019).

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

(LISR, art. 32)

La definición de *activo* también se encuentra desarrollada en la Norma de Información Financiera (NIF) A-5, según la cual “*un activo es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad*” (CINIF, NIF A-5).

- **Personal.** – El concepto *personal*, para efectos de la presunción, es muy amplio, ya que se trata de individuos a disposición de la negociación, bien de manera subordinada, contratados por honorarios o que puedan estar realizando prácticas profesionales, que de manera directa o indirecta intervienen para llevar a cabo las actividades de la negociación. En ese tenor, puede hablarse también de personal no remunerado que incluye, entre otros, voluntarios, becarios y familiares sin pago (INEGI, 2017, p. A-24); e incluso personal subcontratado que preste servicios especializados (es decir, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante del contribuyente contratante).

Es importante diferenciar entre *personal* y *empleados*; se considera que lo primero es la generalidad y lo segundo una particularidad. Dentro del personal a la orden del contribuyente puede haber empleados bajo nómina (subordinados) o profesionistas independientes (no subordinados) que cobran honorarios por la prestación de sus servicios.

En el caso de los empleados, la NIF A-3 señala simplemente que “son los que laboran para la entidad” (CINIF, NIF A-3). Este “laborar para” es lo que distingue a un empleado (persona que trabaja por cuenta ajena) de un prestador de servicios profesionales (que trabaja por cuenta propia), pues mientras el primero tiene como correlato al *empleador*, el segundo tiene *clientes* o *prestatarios*. En la jurisprudencia mexicana es frecuente que las expresiones “empleado” y “trabajador” sean utilizadas como sinónimos, si bien definidas siempre por una relación de subordinación.³⁶

Así, el artículo 8 de la Ley Federal del Trabajo define al trabajador como “*la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado*” y añade que “*se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio*”.

En relación a la subordinación, los Tribunales Colegiados de Circuito han señalado que se configura cuando “el patrón se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del esfuerzo físico del trabajador, es decir, que exista por parte del patrón un poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio y esa relación de subordinación debe ser permanente durante la jornada de trabajo e implica estar bajo la dirección del patrón o su representante” (Tesis IV.3o.192 L).

Abordada esta distinción, es dable afirmar que por *personal* puede entenderse tanto el trabajador que realiza la prestación de un servicio personal subordinado como el prestador de un servicio personal no subordinado por estar contratado por honorarios y desempeñar una actividad en favor de la persona moral o física, en cuyo caso “*el servicio se presta en forma independiente*” (Tesis con registro digital 214162).

- **Infraestructura o capacidad material.** – Las definiciones de *infraestructura* y *capacidad material* no se asientan en las normas fiscales o supletorias, tampoco en las NIF, lo que hace inevitable acudir directamente a los conceptos articulados en la doctrina, acuñados a través de diccionarios de la lengua española.

³⁶ Si se desea profundizar en el tema, se recomienda revisar tesis 2026350, 2024981, 2024184, 2023652 <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2026350>, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2024981>, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2024184>, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2023652>

Grosso modo, respecto a la infraestructura se entiende que es el conjunto de elementos, dotaciones, servicios básicos y medios técnicos (incluidos los tecnológicos) necesarios para el buen funcionamiento de una negociación y sus finanzas. Es la base que sostiene o sustenta una estructura o, en este caso, una organización, por tanto, integra un sistema de elementos que permiten la actividad (según la naturaleza de las operaciones del contribuyente, puede comprender instalaciones eléctricas y de telecomunicaciones, sanitarias e hidráulicas, así como de hardware, y otros elementos menos tangibles como software y procesos). La manera de verificar la infraestructura es mediante el análisis de la combinación de los diversos bienes y servicios.

La noción hermana de *capacidad material* entraña el atributo cualitativo y cuantitativo de una negociación, es decir, si el personal tiene la capacidad técnica o conocimiento para desarrollar las actividades y si es suficiente la cantidad de personal tanto como la dotación de infraestructura a la orden de la negociación para cubrir las necesidades desarrolladas por los niveles de facturación. Esto es, una precaria capacidad financiera, humana y de infraestructura comprometería la suficiencia o idoneidad instrumental para ejecutar la actividad.³⁷

IV.3.3.2. Solicitud de constancia de situación fiscal

En copia certificada, para acreditar el nombre, RFC, domicilio, actividades y obligaciones fiscales del presunto responsable, ya sea el emisor o receptor de los CFDI, o bien el tercero que medió en la compraventa.

IV.3.3.3. Solicitud de firma electrónica avanzada

Copia certificada de la solicitud presentada ante el SAT para demostrar que el trámite relativo a la firma electrónica avanzada de esa empresa le fue expedida solamente al contribuyente emisor de los CFDI, en conducta relacionada con la emisión de los comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

³⁷ Si se desea profundizar en el tema de las operaciones inexistentes, consultar las siguientes publicaciones de INDETEC: Operaciones inexistentes y su “Materialidad”, *Boletín Tributario No. 3*, octubre 2019, 30-41. En https://www.indetec.gob.mx/delivery?sl=3&srv=0&path=/biblioteca/Boletin_Tributario/Boletin_Tributario_Num_3.pdf ; Detección de Empresas Facturadoras de operaciones Simuladas (EFOS), fuera de facultades de comprobación, *Boletín Financiero*, 2018, 377_3, 1-9. En https://www.indetec.gob.mx/delivery?srv=0&sl=2&path=/biblioteca/Boletin_Financiero/377/Informacion_Tributaria/BoletinNo377_3.pdf ; Procedimientos respecto a la presunción de operaciones inexistentes. *Boletín Tributario No. 51*, octubre 2023, 41-54. En <https://boletintributario.indetec.gob.mx/preview/19819>

IV.3.3.4. Solicitud de Certificado de Sello Digital para emitir CFDI

Copia certificada de la solicitud, con la cual se acredita que se le proporcionó al presunto, el archivo electrónico con terminación (*.sgd) que contiene el certificado sello digital. El sello digital es un documento digital de seguridad que funge como cerrojo para el resguardo de las operaciones fiscales de cada contribuyente, es un archivo digital que le proporciona atributos de seguridad ya que “sella” o “firma” la cadena original de los CFDI.

Como lo explica el propio SAT en su portal, el CSD o sello digital está compuesto por tres códigos y elementos que avalan la identidad del contribuyente, como persona moral o física:

- Certificado de seguridad o llave pública, que es un archivo con extensión .cer
- Llave privada, un archivo con extensión .key
- Contraseña de la llave privada, una clave asignada por el propio contribuyente

Con lo anterior se puede demostrar que el contribuyente cuenta con los atributos suficientes para emitir comprobantes fiscales, es decir, que es imputable.

IV.3.3.5. Copias certificadas de declaración anual

Copia certificada de la declaración anual del contribuyente que presuntamente emite CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas, que se pueden recabar de las bases de datos o de la información que haya proporcionado el propio contribuyente en la revisión. En la cual se puede verificar información manifestada por el contribuyente, relacionada con activos y personal, como a continuación se detalla en las siguientes imágenes:

• **Activos**

INVERSIONES

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

CONCEPTO	IMPORTE
SIN INVERSIONES	<input type="text"/>

COSTO DE LO VENDIDO

COSTO DE LO VENDIDO Y DETERMINACIÓN DEL COSTO DE PRODUCCIÓN

TIPO DE DETERMINACIÓN DEL COSTO

AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN DEDUCIBLE

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE)

INVENTARIOS	<input type="text"/>
OTROS ACTIVOS CIRCULANTES	<input type="text"/>
INVERSIONES EN ACCIONES NACIONALES	<input type="text" value="0"/>
INVERSIONES EN ACCIONES DEL EXTRANJERO	<input type="text"/>
INVERSIONES EN ACCIONES (TOTAL)	<input type="text" value="0"/>
TERRENOS	<input type="text"/>
CONSTRUCCIONES	<input type="text"/>
CONSTRUCCIONES EN PROCESO	<input type="text"/>
MAQUINARIA Y EQUIPO	<input type="text"/>
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	<input type="text"/>
EQUIPO DE CÓMPUTO	<input type="text"/>
EQUIPO DE TRANSPORTE	<input type="text"/>

● **Personal**

DEDUCCIONES AUTORIZADAS					
	Importe	Núm. de trabajadores			
TOTAL DE NÓMINA	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>			
	Importe	ISR retenido	ISR enterado	Diferencia	Núm. de trabajadores
SUELDOS Y SALARIOS	<input style="width: 100%;" type="text"/>				
ASIMILADOS A SALARIOS	<input style="width: 100%;" type="text"/>				
DETERMINACIÓN DE LA NÓMINA A DEDUCIR					
NÓMINA POR SUELDOS Y SALARIOS	<input style="width: 100%;" type="text"/>				
DEDUCCIONES RELACIONADAS CON LA NÓMINA					
CONCEPTO	IMPORTE				
<input style="width: 100%;" type="text"/> APORTACIONES EFECTUADAS EN LOS TÉRMINOS DE LA LEY DEL INFONAVIT	<input style="width: 100%;" type="text"/>				
<input style="width: 100%;" type="text"/> APORTACIONES EFECTUADAS EN LOS TÉRMINOS DE LA LEY DEL SAR	<input style="width: 100%;" type="text"/>				
<input style="width: 100%;" type="text"/> CUOTAS PAGADAS POR LOS PATRONES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL	<input style="width: 100%;" type="text"/>				
<input style="width: 100%;" type="text"/> IMPUESTOS LOCALES POR CONCEPTOS DE REMUNERACIÓN DE SALARIOS	<input style="width: 100%;" type="text"/>				

Cabe aclarar que los formatos de las declaraciones anuales se van modificando de un ejercicio fiscal a otro, sin embargo, en lo general existirán estos apartados en los que se refleja información relevante para el tema de las operaciones inexistentes.

IV.3.3.6. XML de los comprobantes fiscales por operaciones inexistentes

Este archivo electrónico para la materia fiscal es el CFDI. Al ser archivos digitales, necesariamente deberán acompañarse en un dispositivo o unidad de almacenamiento de datos. La regla 2.7.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para el ejercicio fiscal de 2024³⁸, establece que conforme a lo señalado por los artículos 28, fracción I, apartado A, y 30, octavo párrafo del CFF, los contribuyentes que expidan y reciban CFDI deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato electrónico XML.

Por otro lado, el artículo 29, fracción V, del CFF, establece que la representación impresa del CFDI “únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal”, en ese sentido, el XML es el documento probatorio.

³⁸ De acuerdo a las fechas de emisión de los CFDI se debe consultar la RMF vigente para ubicar las reglas aplicables a los comprobantes fiscales.

IV.3.3.7. Representación impresa de los CFDI expedidos por operaciones inexistentes, falsas o simuladas

Estos documentos probatorios, en copia certificada de la representación impresa del CFDI, tienen la finalidad de que las operaciones que amparan sean identificables con mayor facilidad, ya que el formato XML tiene un acomodo poco amigable. Con la representación impresa, se facilita el análisis de la información y su contenido.

IV.3.3.8. XML de los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente emisor de los CFDI, por pagos de sueldos y salarios efectuados

En estos se podrá verificar si el contribuyente cuenta con trabajadores a los que haya realizado pagos por sueldos y salarios, correspondientes a la prestación de servicios subordinados, tendiente a comprobar la existencia de personal.

IV.3.3.9. Representación impresa de los CFDI expedidos por el contribuyente emisor de los CFDI, por pagos de sueldos y salarios efectuados

En copia certificada de la representación impresa del CFDI de nóminas, así conocido en la jerga fiscal, se podrá verificar si cuenta con trabajadores que recibieron pagos por sueldos y salarios correspondientes a la prestación de servicios subordinados, tendiente a comprobar la existencia de personal, con la finalidad de que las operaciones que amparan sean identificables con mayor facilidad.

IV.3.3.10. XML de los comprobantes fiscales recibidos por el contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas, por pagos de honorarios

En estos se podrá verificar si el contribuyente cuenta con personal independiente contratado, tendiente a comprobar la existencia de personal.

IV.3.3.11. Representación impresa de los CFDI recibidos por el contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas, por pagos de honorarios

En copia certificada de la representación impresa del CFDI de honorarios, se podrá verificar si cuenta con personal independiente contratado, tendiente a comprobar la existencia de personal, con la finalidad de que las operaciones que amparan sean identificables con mayor facilidad.

IV.3.3.12. Copia certificada del oficio de solicitud de información al Titular de la Subdelegación del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)

De acuerdo al domicilio del contribuyente de que se trate, en cuyo documento se solicite la información existente en el Catálogo Nacional de Asegurados y el Sistema Nacional de Derechos y Obligaciones, respecto del registro patronal del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, tendiente a comprobar la existencia de personal del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.13. Copia certificada del oficio de respuesta a la petición de información al Titular de la Subdelegación del IMSS

Con información contenida en el oficio de respuesta, expedido por el Titular de la Subdelegación del IMSS, en donde se informe el detalle existente en el Catálogo Nacional de Asegurados y el Sistema Nacional de Derechos y Obligaciones, respecto al registro patronal del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, tendiente a comprobar la existencia de personal del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.14. Copia certificada del oficio de solicitud de información al Titular de la Subdelegación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT)

De acuerdo al domicilio del contribuyente de que se trate, en cuyo documento se solicite la información existente, respecto del registro patronal del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, tendiente a comprobar la existencia de personal del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.15. Copia certificada del oficio de respuesta a la petición de información al Titular de la Subdelegación del INFONAVIT

Con información contenida en el oficio de respuesta, expedido por el Titular de la Subdelegación del INFONAVIT, en donde se informe el detalle, respecto al registro patronal del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, tendiente a comprobar la existencia de personal del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.16. Copia certificada del oficio de solicitud de información al Titular de la Dirección de Auditoría Fiscal estatal correspondiente

De acuerdo al domicilio del contribuyente de que se trate, en cuyo documento se solicite la información existente, respecto del registro patronal del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, en el pago del impuesto sobre nóminas o similares, tendiente a comprobar la existencia de personal del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.17. Copia certificada del oficio de respuesta a la solicitud de información al Titular de la Dirección de Auditoría Fiscal estatal

En cuyo documento se proporcione la información existente, respecto del registro patronal del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, en el pago del impuesto sobre nóminas o similares, tendiente a comprobar la existencia de personal del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.18. XML de los comprobantes fiscales expedidos en favor del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas, por sus adquisiciones

Documento digital en los que el contribuyente aparece como receptor del comprobante y se podrá verificar si realizó adquisiciones o arriendos de activos, entre ellos maquinaria y equipamiento, equipo de cómputo, construcciones, terrenos, equipo de transporte, mobiliario, con la finalidad de comprobar la existencia de activos para la realización de la actividad del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.19. Representación impresa de los CFDI expedidos en favor del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas, por adquisiciones

En copia certificada de la representación impresa del CFDI de egresos, así conocido en la jerga fiscal, se podrá verificar si el contribuyente de que se trate realizó adquisiciones o arriendos de activos, entre ello maquinaria y equipamiento, equipo de cómputo, construcciones, terrenos, equipo de transporte, mobiliario, con la finalidad de comprobar la existencia de activos para la realización de la actividad del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.20. Copia certificada del oficio de solicitud de información al Titular del Registro Público de la Propiedad estatal

De acuerdo al domicilio del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas, en cuyo documento se solicite la información existente, respecto del registro de bienes inmuebles a su nombre, buscando información relacionada con la propiedad de activos inmobiliarios utilizados para la realización de la actividad comercial o de servicios, del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.21. Copia certificada del oficio de respuesta a la solicitud de información al Titular del Registro Público de la Propiedad estatal

En cuyo documento se informen los registros existentes, respecto de los bienes inmuebles a nombre del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, buscando información relacionada con la propiedad de activos utilizados para la realización de la actividad del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.22. Copia certificada del oficio de solicitud de información al Titular del Registro Vehicular estatal

De acuerdo al domicilio del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, en cuyo documento se solicite la información existente, respecto del registro de vehículos a su nombre, buscando información relacionada con la propiedad de activos utilizados para la realización de las actividades, a nombre del emisor de los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.23. Copia certificada del oficio de respuesta a la solicitud de información al Titular del Registro Vehicular estatal

En cuyo documento se informen los registros existentes, respecto de los vehículos a nombre del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, relacionada con información de la propiedad de activos utilizados para la realización de las actividades, a nombre del emisor de los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.24. Copia certificada del oficio de solicitud de información al Titular de la Dirección General de Autotransporte Federal, dependiente de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT)

En cuyo documento se solicite la información existente, respecto del registro de vehículos de transporte de carga o de personas, a nombre del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, buscando información relacionada con la propiedad de activos utilizados para la realización de la actividad del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.25. Copia certificada del oficio de respuesta a la solicitud de información al Titular de la Dirección General de Autotransporte Federal, dependiente de la SCT

En cuyo documento se informen los registros existentes, respecto de los vehículos de transporte de carga o de personas, a nombre del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, buscando información relacionada con la propiedad de activos utilizados para la realización de la actividad del contribuyente que emitió los CFDI por operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

IV.3.3.26. Estados de cuenta bancarios proporcionados por la CNBV

Copias certificadas proporcionadas por la CNBV para verificar el comportamiento de los flujos en las cuentas bancarias aperturadas a nivel nacional, tanto del emisor como del receptor de los comprobantes fiscales sobre los cuales se considere que existe la conducta delictiva. Deberán ser de meses previos, del mes en que se elaboró el comprobante fiscal y de meses posteriores, con objeto de que la ventana temporal proporcione una radiografía más completa de los movimientos en dichas cuentas.

La principal característica de las operaciones inexistentes es que se hace la simulación del pago, es decir, se hace la transferencia por el monto del comprobante fiscal, de las cuentas bancarias del receptor a las del emisor, buscando aparentar que las contraprestaciones por el supuesto bien o servicio están efectivamente pagadas. No obstante, el emisor del comprobante fiscal devuelve dichas cantidades a cuentas bancarias nacionales o extranjeras del receptor, de familiares, de socios, o del representante legal, por lo que también se hace necesario solicitar información de estados de cuentas bancarias aperturadas a nivel nacional de los receptores de los CFDI y los terceros

vinculados. También será clave buscar en los CFDI del contribuyente o los terceros antes mencionados algún comprobante emitido por sueldos y salarios o por honorarios asimilados a salarios, en donde se les paguen cantidades similares a la de la operación original.

Recordemos que, al inicio de la explicación de esta conducta delictiva, se ejemplificaron los esquemas que se dan en las operaciones de esta naturaleza, en los que se muestra cómo se lleva a cabo su logística. En ese sentido es que se debe explorar la información para detectar el tipo de esquema implementado por el emisor y el receptor del comprobante fiscal por operaciones inexistentes, para retornar las cantidades a cuentas del receptor.

IV.3.4. Sanción

De acuerdo al primer párrafo del artículo 113 Bis del CFF, la sanción para este delito es de **dos a nueve años de prisión**. No obstante, como se mencionó en el apartado de agravantes, es importante considerar que, de acuerdo a la característica resaltada en párrafos anteriores, en términos de la exigencia de la redacción del tipo penal, este delito es por su naturaleza un delito continuado, y conforme dispone el artículo 99 del mismo Código de referencia, para el caso del delito continuado la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

De esa manera, la pena mínima será de tres años, debido a que la pena mínima prevista en el artículo 113 Bis del CFF son dos años, a los que se le suma la mitad (que es de un año), resultando en tres años mínimos de prisión.

IV.3.5. Prescripción

Los plazos para la preclusión de la presentación del requisito de procedibilidad serán continuos, se considerará el delito con sus modalidades y tratándose de delito continuado se contarán desde el día en que se realizó la última conducta, que para el delito que se analiza, es la fecha de emisión del último comprobante fiscal digital por internet.

IV.4. Ocultamiento de la contabilidad

Las conductas delictivas relacionadas con la contabilidad están reguladas en el artículo 111, fracción III, del CFF, tienen su origen y están vinculadas con la

obligación que tienen los contribuyentes de llevar contabilidad de acuerdo a las disposiciones fiscales y de conservarla en su domicilio fiscal para disposición de las autoridades fiscales (artículo 28 fr. III y artículo 30, CFF).

A las dos obligaciones antes referidas se suman otras específicas para los contribuyentes, representantes legales o terceros relacionados que atiendan a las autoridades fiscales en el ejercicio de las facultades de comprobación, ya que los visitados están obligados a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en términos de lo que establece el artículo 45, primer párrafo, del CFF.

Con la finalidad de evitar que los contribuyentes quebranten las obligaciones antes citadas, el legislador previó instalar entre los tipos penales uno en el que se castigue a los contribuyentes, cuando ellos mismos, sus representantes legales o terceros relacionados obstaculicen el desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Esta comprobación se ejerce para efecto de que el resultado de la revisión del cumplimiento de obligaciones fiscales y la determinación de la situación jurídica del contribuyente revisado se basen en información y documentos que proporcionen un resultado cierto, buscando con ello velar por el respeto a los derechos humanos del contribuyente.

La parte medular en este delito es la obligación de llevar contabilidad, por lo que es importante revisar en qué contribuyentes recae el deber de cumplir con las disposiciones aplicables al respecto. Cabe mencionar que la obligación de llevar contabilidad se encuentra dispersa entre las leyes especiales de la materia fiscal que regulan cada impuesto.

En ese sentido, es básico que lo primero que se analice es, si en términos de las disposiciones fiscales el contribuyente de que se trate, se encuentra obligado a llevar contabilidad, ya que la obligación específica de llevar contabilidad no es general, es decir, para cada tipo de actividad o régimen se establecen las regulaciones o las dispensas relacionadas con dicha obligación. Para mayor claridad, el Cuadro 26 detalla las actividades de los contribuyentes vinculándolas a las disposiciones fiscales que regulan la obligación de llevar contabilidad, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), para conocer el origen del deber de integrar dicha documentación y hacer los registros correspondientes.

Cuadro 26. Obligación de llevar contabilidad

Tipo de contribuyente	Obligado	Fundamento
Personas Morales del Título II de la LISR	Sí	Artículo 76 de la LISR. Artículo 32, fracción I, de la LIVA.
Personas Morales con Fines No Lucrativos, del Título III de la LISR*	Sí	Artículo 86 de la LISR.
Personas físicas con ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, del Título IV, Capítulo II, de la LISR	No	
Personas físicas con actividades empresariales, del Título IV, Capítulo II, Sección I, de la LISR	Sí	Artículo 110, fracción II, de la LISR. Artículo 32, fracción I, de la LIVA.
Personas físicas con actividades empresariales, del Título IV, Capítulo II, Sección III, de la LISR, con ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares	Sí	Artículo 113, fracción V, de la LISR. Artículo 18-M de la LIVA.
Personas físicas con actividades empresariales, del Título IV, Capítulo II, Sección IV, de la LISR, con ingresos por el Régimen Simplificado de Confianza	Sí	Para efectos de la LISR no, sin embargo, para IVA no se hace la dispensa, por lo que aplica lo regulado por el artículo 32, fracción I, de la LIVA. La regla 3.13.16 de la RMF para 2024 establece dispensa de contabilidad electrónica.
Personas físicas, del Título IV, Capítulo III, de la LISR, de los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles	Sí	Artículo 115 y 118, fracción II, de la LISR.
Personas físicas, del Título IV, Capítulo IV, de los ingresos por enajenación de bienes, sección I, del régimen general, de la LISR	No, sin embargo, si aplican deducciones en su cálculo del impuesto, deben tenerlas registradas en contabilidad	Artículo 147, primer párrafo, fracción V, de la LISR.

Personas físicas, del Título IV, Capítulo IV, de los ingresos por de la enajenación de acciones en bolsa de valores, sección II, del régimen general, de la LISR.	No, sin embargo, si aplican deducciones en su cálculo del impuesto, deben tenerlas registradas en contabilidad	Artículo 147, primer párrafo, fracción V, de la LISR.
Personas físicas, del Título IV, Capítulo V, de los ingresos por adquisición de bienes, de la LISR.	No, sin embargo, si aplican deducciones en su cálculo del impuesto, deben tenerlas registradas en contabilidad	Artículo 147, primer párrafo, fracción V, de la LISR.
Personas físicas, del Título IV, Capítulo VI, de los ingresos por intereses, de la LISR.	Sí, simplificada	Artículo 136, fracción III, de la LISR.
Personas físicas, del Título IV, Capítulo VII, de los ingresos por intereses, de la LISR.	Sí, simplificada	Artículo 139, fracción III, de la LISR.
Personas físicas, del Título IV, Capítulo VIII, de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, de la LISR.	No	
Personas físicas, del Título IV, Capítulo IX, de los demás ingresos que obtengan las personas físicas, de la LISR.	No	

Fuente: Elaboración propia con información de las leyes citadas.

*Es importante aclarar que la obligación del pago de impuestos no está supeditada al tipo de sociedad que se constituya en actas o en la forma de registro ante el RFC, depende del hecho o acto imponible realizado por el contribuyente. En ese sentido, si una persona moral creada y registrada con fines no lucrativos realiza actos de lucro, por esos actos estará obligada a darle el tratamiento del Título II de la LISR.

Asociado al conocimiento de la obligación de llevar registros contables, también será importante que el Ministerio Público, el juez, los abogados tributarios y las autoridades fiscales conozcan cómo se integra la contabilidad. Al respecto, el artículo 28 del CFF y el artículo 33 del Reglamento del CFF establecen de forma general cómo se integra la contabilidad para efectos fiscales, lo cual se visualiza en el Cuadro 27:

Cuadro 27. Elementos integrantes de la contabilidad

Integración de la contabilidad para efectos fiscales	
Libros	Discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos
Sistemas y registros contables Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos	Equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros
Papeles de trabajo	Documentación comprobatoria de los asientos respectivos
Estados de cuenta Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente	Documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales Los avisos o solicitudes de inscripción al RFC, así como su documentación soporte Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables
Cuentas especiales	La que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes
Libros y registros sociales Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente	En el Reglamento del CFF se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento
Control de inventarios y método de valuación	Elementos adicionales que integran la contabilidad establecidos en el Reglamento
La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones	La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior
La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios	

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 28 del CFF y del artículo 33 del Reglamento del CFF.

Cabe hacer mención que, en algunos casos, existen obligaciones adicionales relacionadas con la contabilidad y su presentación por la vía electrónica ante la autoridad fiscal, que para cada caso en particular se deberán revisar con la finalidad de comprobar la posible responsabilidad de hechos delictivos.

Sumado a lo anterior, quienes fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, deberán cumplir además con las obligaciones contables que se enuncian en el Cuadro 28:

Cuadro 28. Elementos adicionales de la contabilidad

Cadena del comercio de hidrocarburos o petrolíferos	
1.- Controles volumétricos (equipos y programas informáticos para llevarlos).	4.- Dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el poder calorífico del gas natural.
2.- Certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento.	5.- Dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el octanaje en el caso de gasolina.
3.- Dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate.	6.- Reportes de información de controles volumétricos.

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 28 del CFF.

Para los efectos del cuadro anterior, en el artículo 28 del CFF se define el concepto de controles volumétricos de los productos, señalando que son *“los registros de volumen, objeto de sus operaciones, incluyendo sus existencias, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente”*.

De la mano de la obligación de llevar contabilidad y cómo se integra, debe también considerarse el tiempo por el cual los contribuyentes deben resguardarla.

En referencia a esto, el artículo 30 del CFF mandata que las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III del artículo 28 del mismo Código. Y en el caso de las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio, a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

De forma general, la contabilidad, la documentación soporte y la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales deberá conservarse durante un plazo de **cinco años**, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron presentarse las declaraciones con ellas relacionadas. Adicionalmente, existen reglas excepcionales para documentación específica, como se describe en el Cuadro 29:

Cuadro 29. Reglas para la conservación de la contabilidad

Reglas especiales de la conservación de la contabilidad y la documentación soporte	
1. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo	El plazo de 5 años comenzará a computarse a partir del día que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos fiscales
2. Documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio	El plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin
3. Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la LISR al distribuir dividendos o utilidades, de la documentación e información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los artículos 22 y 23 de la ley citada, la información y documentación necesaria para implementar los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias contenidos en los tratados para evitar la doble tributación, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales	Deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 30 del CFF.

Una vez abordados de forma general los aspectos más relevantes de la contabilidad, es oportuno revisar las conductas consideradas por el legislador como delictivas, partiendo de que la contabilidad es una de las formas a través de las cuales la autoridad hacendaria puede hacer sus funciones, entre ellas verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en caso de que se conozca que no fue así, determinar la situación jurídica del contribuyente cuantificando las diferencias a que haya lugar.

Las conductas delictivas relacionadas con la contabilidad comprenden el ocultamiento, la alteración o la destrucción, total o parcial, de los registros contables y de su documentación soporte. Para efectos del análisis de este delito, se considera oportuno transcribir a la letra lo que dispone el artículo 111, fracción III, del CFF:

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

(...)

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar o, estando obligado a tenerlos no cuente con ellos.

(...)

Las conductas transcritas se integran y clasifican, como se indicó en la sección de la teoría del delito, por diversos elementos. De modo que para una mejor comprensión conviene desgranar los elementos que configuran este tipo penal:

IV.4.1. Elementos objetivos del delito

IV.4.1.1. Sujeto activo

En congruencia con la descripción legal antes transcrita, la figura punitiva que se revisa en este apartado exige primordialmente para su actualización, una cualidad en el activo del delito: se trata de un contribuyente que haya realizado actividades comerciales por las cuales se encuentre obligado a llevar sistemas y registros contables, así como a resguardar la documentación relativa a los asientos respectivos. Tales situaciones deberán corroborarse revisando las obligaciones formales fiscales registradas por el sujeto activo ante el RFC,

empatándolas contra lo que señalan las disposiciones fiscales aplicables a las actividades, destacando el fundamento que obliga al sujeto activo a cumplir con la obligación de llevar los registros de referencia.

Para lo anterior, sirve el Cuadro 26 de las obligaciones fiscales de llevar contabilidad según los diversos regímenes existentes en las leyes especiales de cada impuesto, ya que con dicha información se puede verificar, acorde a los hechos o actos imponible realizados por los que el contribuyente deba pagar impuestos, si se encuentra obligado a llevar contabilidad.

Para conocer las actividades realizadas por el contribuyente, necesariamente se tienen que verificar los CFDI de los periodos por los cuales se le solicitó la información y los registros que integran la contabilidad, para corroborar que efectivamente se encuentra obligado a cumplir con la obligación, que de forma general se traduce en el registro de las operaciones, actos o actividades de la negociación y la elaboración de estados financieros, balanzas, entre otros.

IV.4.1.2. Sujeto pasivo

Por lo que respecta al sujeto pasivo de este delito, al igual que los demás delitos fiscales, es el Estado, estableciéndose en el artículo 92 del CFF que la SHCP será, en su calidad de víctima u ofendida, la encargada de proceder penalmente contra los responsables.

IV.4.1.3. Conducta

El tipo penal que se analiza exige para su configuración que el contribuyente realice uno de los tres verbos rectores, “oculte”, “altere” o “destruya”, modificados por dos adverbios de modo “total o parcialmente”, así la conducta refiere:

- a) Una acción total o parcial de:
 - i. **Ocultamiento.** – Acción de ocultar: Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista. (RAE, 2024)
 - ii. **Alteración.** – Acción de alterar: Cambiar la esencia o forma de algo. (RAE, 2024)
 - iii. **Destrucción.** – Acción de destruir: Reducir a pedazos o a cenizas algo material, u ocasionarle un grave daño. (RAE, 2024)

Que cualquiera de las acciones anteriores recaiga sobre los libros, sistemas o registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales el contribuyente esté obligado a llevar acorde a la actividad, hechos o actos imponibles que realice.

Visto lo anterior, el delito regulado por la fracción III, del artículo 111, del CFF, contempla tres conductas que recaen sobre la contabilidad y que son diferentes entre sí: “**ocultar**”, “**alterar**” o “**destruir**”. Analicemos cada una por separado, pero centrándonos en las dos conductas más recurrentes: el ocultamiento y la alteración.

IV.4.1.3.1. Ocultamiento

Para el desarrollo de este tipo penal es preciso que el contribuyente se encuentre en la posición u obligación de exhibir o poner a disposición la contabilidad, ante la solicitud de la autoridad fiscal. Por ello, es necesario que esta conducta sea realizada por el contribuyente “posteriormente a que le sean requeridos tales registros y sistemas contables” (Amparo Directo 124/2012, p. 68), es decir, necesariamente el contribuyente al que se le atribuyen los hechos, debió encontrarse sujeto al ejercicio de facultades de las autoridades fiscales, facultades que le dan a la autoridad fiscal la atribución de solicitar la contabilidad.

Las facultades que tiene la autoridad fiscal para solicitar contabilidad están previstas en el artículo 42 del CFF y son las siguientes:

- Visita domiciliaria (art. 42, fr. III)
- Revisión de la contabilidad en las oficinas de la autoridad fiscal (art. 42, fr. II)
- Revisión electrónica (art. 42, fr. IX)
- Revisión de la contabilidad, datos, otros documentos o informes que se les requieran de las instituciones financieras; fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos; a las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica; así como a terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o a través del buzón tributario (art. 42, fr. XIII)

En ese sentido, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación —para efectos de la determinación de la situación jurídica del contribuyente, relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales que le corresponden— tiene como una esencial fuente de información la contabilidad, por eso es necesario que el revisado la exhiba ante la autoridad fiscalizadora.

Cuando el revisado, de manera **total o parcial**, “**oculte**” la contabilidad, origina como resultado que la solicitante se vea en dificultades o imposibilitada para el desarrollo de sus facultades de comprobación, impedida de verificar el correcto cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir al gasto público y las obligaciones formales del contribuyente. Cabe hacer mención que dicha situación se debe hacer constar en actas del procedimiento de fiscalización.

En relación al párrafo anterior, no hay que perder de vista que, respecto al incumplimiento de las obligaciones sustantivas y adjetivas de la contabilidad, existen infracciones y sanciones por el hecho de **no proporcionar la información ante los requerimientos de la autoridad fiscal**, que son plenamente de naturaleza administrativa.

Estas conductas infractoras se encuentran relacionadas con la atención de requerimientos de información, documentación o exhibición de la contabilidad, son reguladas en los artículos 85 y 86 del CFF y catalogadas como infracciones; conductas que son sancionadas por la autoridad fiscal mediante la emisión de la resolución correspondiente.

Los artículos 85 y 86 del CFF preceptúan cuáles conductas constituyen infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación y sus multas, entre ellas:

- No suministrar los datos e informes que legalmente sean exigidos,
- No proporcionar la contabilidad o parte de ella y,
- En general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros.

Ahora bien, para efectos del delito tipificado en la fracción III del artículo 111 del CFF, con relación a la **conducta de ocultamiento**, es necesario que se determine si la conducta del contribuyente consistente en la omisión de desahogar los requerimientos formulados por la autoridad hacendaria para

exhibir la documentación contable, se traduce en **esconder, tapar, no dar a conocer, disfrazar o encubrir a la vista** dicha información.

Algunos juzgadores al analizar la conducta de ocultamiento, han estimado que “no es determinante que se considere el hecho aislado de la omisión de atender de manera integral o parcial los requerimientos de la autoridad fiscal, sino que **es necesario** que del cúmulo probatorio **se advierta que el sujeto activo tiene la clara y manifiesta voluntad de impedir que sean consultados o examinados los sistemas y registros contables solicitados**, ya que al respecto los artículos 85 y 86 del Código Fiscal establecen cuáles son las infracciones y sanciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, entre las que se encuentran el mero hecho de **no suministrar los datos e informes que legalmente sean exigidos, no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros**” (Amparo en Revisión 44/2014, pp. 7-8; énfasis añadido). Hay entonces una clara diferencia entre no proporcionar la contabilidad o parte de ella (infracción) y ocultarla junto con los asientos respectivos (delito). Más aún, como se elucidará más adelante, solo se puede ocultar lo que existe, de suerte que si la autoridad fiscal, en el ejercicio de facultades de comprobación, descubre la inexistencia de contabilidad (el contribuyente no lleva contabilidad estando obligado), se está ante la comisión de una infracción, más no ante la comisión de un delito.

Es decir, es menester **hacer una distinción “entre una conducta que es sancionada administrativamente y aquella que configura un tipo penal**, puesto que la primera está encaminada a sancionar única y exclusivamente la omisión de proporcionar la información a las autoridades fiscales, mientras que **la segunda castiga una conducta más compleja, a saber, la estratagema para entorpecer o evitar las facultades de comprobación fiscal”** (Amparo en Revisión 44/2014, p. 8).

La palabra *estratagema* es definida por la Real Academia Española como “**ardid** de guerra” y “astucia, fingimiento y **engaño artificial**”; y a su vez *ardid* remite a “mañoso, astuto, sagaz” y “**Artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento**” (énfasis añadido).

En ese sentido, acreditar únicamente el desahogo deficiente o inexistente de los requerimientos fiscales, como hecho aislado, “no es determinante para tener

por acreditado el elemento típico de este delito [ocultamiento de contabilidad] consistente en **ocultar**, ya que es necesario que esa falta de desahogo de uno o varios requerimientos administrativos sea parte de un artificio tendente a conseguir el resultado ilícito, consistente en evitar que la autoridad hacendaria tenga a su disposición la multicitada documentación fiscal y, con ello, **lacerar el bien jurídico tutelado, esto es, que pueda ejercer sus facultades de comprobación en forma debida**” (Amparo en Revisión 44/2014, p. 9; énfasis añadido).

La actitud que muestre el sujeto activo es determinante para inferir si su objetivo es ocultar la información fiscal requerida (y es esencial que la autoridad fiscal circunstancie en actas correctamente esa actitud) y que, por lo tanto, esa conducta deba ser sancionada por la norma penal, o bien, solo se trata de “un mero incumplimiento administrativo”, de modo que el número de requerimientos fiscales formulados al contribuyente no es uno de los requisitos que exige el tipo penal para establecer que se integra la conducta de ocultamiento, sino que, se insiste, **es preciso que se realice una inferencia lógica de la intención del sujeto activo con base en las pruebas que existen en el expediente administrativo** y que puedan ser aportadas al proceso penal (Amparo en Revisión 44/2014, p. 9).

Con relación a la conducta de ocultamiento, es muy ilustrativo el razonamiento expresado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria emitida al resolver la contradicción de tesis 380/2012 que dio origen a la jurisprudencia 1a./J. 26/2013 (10a.), publicada en el Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, página 729, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, con el rubro y texto siguientes:

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 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.

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 estratagema 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 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.

Tesis de jurisprudencia 26/2013 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha veinte de febrero de dos mil trece.

(Tesis 1a./J. 26/2013 (10a.); énfasis añadido)

A riesgo de parecer redundante, reparemos en los fragmentos resaltados en la transcripción anterior, en la parte en la que el juzgador indica que, “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” (Tesis 1a./J. 26/2013 (10a.)). El juzgador exige la constatación de una acción positiva (ocultar) más compleja que una puntual acción negativa (omitir). Y en ese tenor advierte que la conducta omisiva, por sí sola, no implica la comisión de un delito, sino que es necesario relacionarla con otras para “concluir que la falta de desahogo de uno solo o de varios requerimientos administrativos es parte de una **estrategia** tendente a realizar la conducta”.

Por tal razón, para verificar la existencia de hechos que pueden constituir el delito de ocultamiento total o parcial de la contabilidad y su información soporte, la autoridad fiscal deberá analizar los diversos eventos ocurridos durante la revisión, con la finalidad de verificar si de ellos se desprende la estratagema, el engaño artificioso, el ardid, la treta, la artimaña, el enredo, la planeación del contribuyente para entorpecer el ejercicio de las facultades de comprobación mediante el ocultamiento total o parcial de los documentos e información que integran la contabilidad.

En su análisis del delito de ocultamiento, Ambrosio Michel Higuera señala que “es necesario acreditar el verbo rector consistente en ‘ocultar’” (Michel Higuera, 2013, p. 2), para ello cita un valioso ejercicio hermenéutico que realizó el Poder Judicial de la Federación mediante la tesis aislada número III.2o.P.94 P, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito, con el siguiente rubro: “DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. LAS HIPÓTESIS CONTENIDAS EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 112 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON SUBSIDIARIAS A LA DEL PRIMERO, QUE ES LA FIGURA PRINCIPAL, Y NO SE TRATA DE UNA MISMA CONDUCTA”.

El criterio referido considera que las conductas delictivas que contiene el segundo párrafo del artículo 112 del CFF “se encuentran integradas por dos elementos objetivos alternos, uno que es de carácter positivo y otro de carácter negativo, que estriban en el **ocultamiento** del bien depositado o en la **omisión de** ponerlo a disposición de la autoridad competente, mismas que no se equiparan, ni deben confundirse” (Michel Higuera, 2013, p. 2).

Aplicando lo razonado en dicho criterio al delito que revisamos en este apartado, el regulado en el artículo 111, fracción III del CFF, es ostensible que el **verbo rector de la conducta típica**, relativo a “ocultar”, supone necesariamente una acción, al tratarse de un elemento objetivo de carácter positivo y no puede acreditarse con una omisión consistente en “no proporcionar”, “no suministrar”, “no exhibir”, “no mostrar” o “no aportar” toda vez que dichas conductas suponen omisiones, es decir, son elementos objetivos de carácter negativo (diferentes a las conductas de hacer) que tienen relevancia en las infracciones administrativas reguladas en el artículo 85, fracción I, del CFF (Michel Higuera, 2013, p. 3)

El verbo rector “ocultar”, al ser un elemento objetivo de carácter positivo, debe revestir diversas circunstancias plasmadas claramente en las actas elaboradas en actuaciones de la autoridad a lo largo del procedimiento de la revisión y situaciones realizadas por el contribuyente, que revelen la actuación positiva del ocultamiento, y se recomienda no anexar a la querrela los documentos relativos a la visita domiciliaria o a la revisión de gabinete respectiva, en las cuales, en muchos de los casos, la autoridad fiscal previamente ya sancionó al contribuyente mediante la imposición de una multa, en términos de lo dispuesto en el artículo 85 fracción I del CFF, por la comisión de conductas

omisivas diversas al vocablo rector referido (Michel Higuera, 2013, p. 3). Esta recomendación busca que la conducta imputada se engarce o adecue perfectamente al tipo penal, sin analogías.

La tesis III.2o.P.94 P formula un criterio orientativo de interpretación por parte de la SCJN, con relación a lo que debe entenderse por la conducta “ocultar” la contabilidad durante las visitas domiciliarias, que sanciona el artículo 111, fracción III del CFF, en donde se demuestre que el sujeto activo tenga la clara y manifiesta voluntad de imposibilitar la consulta o examen de los sistemas de registros contables solicitados y su documentación soporte.

Un aspecto adicional que debe tener en mente la autoridad fiscal es que, para que se despliegue la conducta del ocultamiento, total o parcial, de sistemas y registros contables, así como de la documentación relativa a los asientos respectivos, se presume la existencia previa de los mismos, toda vez que, si el supuesto fuera que el contribuyente no exhibe dicha información a la autoridad fiscal debido a que no cuenta con la misma, dicha conducta no actualiza la figura delictiva, ya que solo se puede ocultar lo que efectivamente existe y se posee, en este caso, los sistemas, registros contables y la documentación relativa a los asientos respectivos, bajo la lógica de que no se puede ocultar lo que no existe, caso en el cual estaríamos ante la comisión de una infracción administrativa consistente en “No llevar contabilidad”, prevista en el artículo 83 fracción I del CFF, pero no ante la comisión del delito (Michel Higuera, 2013, p. 5).

Por último, en el tipo penal que se analiza, se puede leer la existencia de una conjunción copulativa entre los elementos de la obligación de exhibir *los sistemas y registros contables*, **“así como”** *la documentación relativa a los asientos respectivos*, en ese sentido el delito en cuestión supone para su actualización que la acción recaiga sobre los tres elementos, “por lo que en caso de que el ocultamiento se realice únicamente respecto de los sistemas y registros contables y no así de la documentación relativa a los asientos respectivos o viceversa, el referido delito no se actualizará” (Michel Higuera, 2013, p. 5).

IV.4.1.3.2. Alteración

Referimos en líneas precedentes que la acción de alterar se definía como cambiar la esencia o forma de algo. Esto puede suceder cuando, durante el periodo de la revisión, el contribuyente exhibe los registros contables en diversas

ocasiones, y al comparar entre montos registrados en contabilidad en las diversas cuentas contables, se detectan cantidades diferentes o reclasificación de cantidades registradas, contrastado contra la documentación soporte.

Dentro de una revisión, cuando el contribuyente proporciona información a las autoridades fiscales, éstas fotocopian los registros contables, los certifican dando fe de que dichas copias coinciden con los registros exhibidos por el revisado. Dichas documentales adquieren presunción de legalidad y hacen prueba plena. Así mismo, se podrán certificar los registros que exhiba el revisado en ocasiones diversas, por ejemplo, para cumplir con un requerimiento.

En suma a lo anterior, podrá ser muy útil para que se consolide el requisito de procedibilidad presentado por la autoridad fiscal, el adicionar información proporcionada por terceros relacionados por la vía de compulsas, en donde se pueda cotejar que alguno de los registros contables coincida con los datos proporcionados por el contribuyente revisado, respecto de su naturaleza.

De esa manera, al comparar dos o más registros contables y la información soporte en poder de la autoridad fiscal, se puede constatar que existe una alteración total o parcial cuando se comprueben modificaciones en las partidas registradas en contabilidad y en su documentación soporte.

En este tipo penal se debe tener cuidado de evitar confundir una alteración total o parcial de la contabilidad con el derecho que tiene el contribuyente a la corrección de su situación fiscal, ya que habrá ocasiones en que se hace necesario realizar modificaciones o rectificaciones a los registros contables del contribuyente revisado, en términos de lo que establece el artículo 2, fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

IV.4.1.4. Objeto material del delito

Con relación al objeto material del delito, al igual que en otros delitos fiscales **es el Estado**, en la vertiente de sus facultades de comprobación, buscando proteger los libros, sistemas y registros contables que está obligado a llevar cada contribuyente, según el régimen en que tribute, para que el Estado pueda tener conocimiento de información confiable de las operaciones efectuadas por el contribuyente, de la verdad de los hechos o actos imponibles realizados dentro de sus actividades comerciales y de servicios en un periodo determinado.

Trata de evitar que se ponga en peligro el ejercicio de las autoridades fiscales de manera correcta y natural, es decir, que no puedan llevar correctamente su función de control de inspección y vigilancia, al no existir registros y documentos para verificar que se haya pagado correctamente conforme las disposiciones fiscales lo establecen (Camargo González, 2017, p. 416).

IV.4.1.5. Bien jurídico tutelado

El bien jurídico protegido por este tipo penal son las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, que las pueda ejercer en forma debida, es decir, tutela el buen funcionamiento de las actividades de la autoridad revisora, incluido el pleno ejercicio de la facultad de fiscalización “para conocer el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales” (Amparo Directo 124/2012, p. 55).

Este delito intenta proteger la confianza en la veracidad de los registros contables, su documentación soporte, su documentación adicional y la garantía que ofrecen como medios de prueba para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. La conducta sancionada afecta el conocimiento que el Estado debe tener de las operaciones del contribuyente.

Con relación al bien jurídico tutelado, cabe destacar que la autoridad fiscal no se queda sin oportunidad de desarrollar sus facultades y concluir sus procedimientos de revisión; sin embargo, en caso de que exista ocultamiento total o parcial de la contabilidad, podrá aplicar alguno de los procedimientos de determinación presuntiva regulados en los artículos 55 al 62 del CFF, con la finalidad de salvaguardar el interés fiscal de la federación.

La determinación presunta estará basada en aspectos desconocidos que la ley permite que se tengan por ciertos, limitándose a la determinación del crédito fiscal con base en la presunta (de la utilidad) o presuntiva (determinación de ingresos), utilizando información proporcionada por terceros, así como la existente en las bases de datos que obra en poder de la autoridad fiscal y la obtenida en el ejercicio de facultades de comprobación.

Respecto a la conducta relacionada con la alteración total o parcial de la contabilidad, también el bien jurídico que se protege es que la autoridad fiscal pueda ejercer sus facultades de comprobación en forma debida, sobre datos y registros ciertos, buscando evitar que el contribuyente realice cambios en los registros contables y la información respaldo o soporte de dichos registros,

incluso que durante la revisión efectúe esos cambios para entorpecer el ejercicio de las facultades de comprobación.

IV.4.1.6. Resultado

En este delito el resultado material no se traduce en una afectación económica, como sí se da en el caso de la defraudación fiscal que exige que se genere un perjuicio económico al erario federal. Basta que el contribuyente realice la conducta, ya que pudiera ser que la contabilidad no esté alterada y que la determinación de las contribuciones del presunto se haya realizado de manera correcta y no exista una afectación al fisco federal.

El resultado de las conductas del contribuyente afectaría la forma en que la autoridad fiscal desarrolle su revisión y el resultado, ya que mediante la determinación cierta se utiliza toda la documentación e información para constatar que se haya pagado acorde a ley, sin embargo, en ausencia de ello se realiza sin la totalidad de la información y documentación.

IV.4.1.7. Nexo causal

En la correlación entre acción y resultado, el ocultamiento de la contabilidad debe ser atribuido a un sujeto determinado para efecto de imputarle y reprocharle la responsabilidad, en términos de lo que señala el artículo 95 del CFF.

Se deberá demostrar la existencia de la responsabilidad del contribuyente, representante legal o tercero responsable que haya realizado la conducta con objeto de entorpecer el adecuado ejercicio de las facultades de comprobación, es decir, todo el plan, estrategia o estratagema tendente a evitar que la autoridad hacendaria tuviera a su disposición la referida documentación y dificultar el ejercicio de las facultades de comprobación al realizar la revisión de auditoría.

IV.4.1.8. Agravantes

Esta conducta delictiva puede ser continuada, ya que pueden aparecer múltiples conductas con la misma unidad de propósito, que es entorpecer el ejercicio de las facultades de comprobación. En ese sentido, puede llegar a configurarse lo regulado en el artículo 99 del CFF y encuadrar en las circunstancias agravantes, por las que se considere que la conducta del sujeto activo sea más peligrosa o representativa y, que con ello, el reproche penal a que se haga merecedor deba ser mayúsculo.

IV.4.2. Elementos subjetivos

IV.4.2.1. Dolo

Con relación al **ocultamiento de la contabilidad**, es necesario acreditar, como parte del dolo, todos los elementos que se conjuguen para urdir la estratagema, la intención por parte del sujeto activo del delito, para entorpecer el ejercicio de las facultades de comprobación, en donde más allá de no cumplir o cumplir de forma parcial con solicitudes de información, se haga evidente que el contribuyente, su representante legal o el tercero relacionado que atienda la revisión, armó todo un plan para poner en dificultades a la autoridad fiscal al momento de llevar a cabo la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Respecto a la conducta de la **alteración de la contabilidad**, también se requiere acreditar el dolo, que se desprende de las conductas desplegadas por el contribuyente ante las actuaciones de la autoridad, ya que una contabilidad o documentación soporte alterada, donde se constata la inconsistencia en los registros para impedir conocer la verdadera situación fiscal del causante o en donde se pueda verificar que a una misma operación se le da tratamientos diferentes, evidencia un ánimo de actuar que refleja tratamientos fiscales a conveniencia.

A manera de ejemplo, pudiera suceder que la autoridad fiscal conozca la existencia de ingresos a la cuenta de determinado contribuyente sujeto a facultades de comprobación por un millón de pesos y que ese monto esté registrado en contabilidad como ingresos de la actividad (que incluso obra en copias certificadas elaboradas por el personal actuante en la revisión), y que durante la revisión el contribuyente modifique los registros contables y los aporte en conjunto con un contrato de mutuo; sin embargo, al hacer compulsas con el tercero, se confirme en su contabilidad que se trata de una operación comercial (que también existan copias certificadas elaboradas por el personal actuante en la compulsas). En ese supuesto, es patente la alteración de la contabilidad y su documentación soporte, que modifica la naturaleza de al menos una de las operaciones del contribuyente, afectando con ello el resultado de la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

IV.4.3. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito

Constituyen documentos o información que puede servir para demostrar que determinado contribuyente ha ocultado de manera total o parcial la contabilidad y su documentación soporte, es decir, que existe una estratagema para entorpecer el desarrollo normal de las facultades de comprobación.

IV.4.3.1. Solicitud de constancia de situación fiscal

En copia certificada, para acreditar el tipo de contribuyente de que se trata, el nombre, RFC, domicilio, actividades económicas, regímenes fiscales y obligaciones fiscales a las que se encuentre sujeto, para verificar la obligación de llevar contabilidad. Conociendo las actividades económicas y los regímenes fiscales, se puede contrastar contra la LISR, LIVA y la RMF.

IV.4.3.2. Copia certificada de la orden de inicio de facultades de comprobación y sus constancias de notificación

Estas copias certificadas acreditan que el presunto se encontró o se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación y obligado a poner a disposición de la autoridad fiscal la documentación solicitada.

IV.4.3.3. Copia certificada del acta parcial de inicio de la visita domiciliaria

Acta parcial de inicio de una visita domiciliaria en donde se haya circunstanciado la petición de que se exhibiera la contabilidad y la documentación soporte, que haya omitido el visitado o se haya atendido en forma parcial, como uno de los elementos que integran una estratagema para entorpecer las facultades de comprobación al momento de realizar la revisión de los registros contables y de la información soporte para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del visitado.

IV.4.3.4. Copia certificada de actas parciales de visita domiciliaria

Actas circunstanciadas en donde se pueda verificar que existen solicitudes de información que no se atendieron o se atendieron en forma parcial, como elementos de una estratagema para entorpecer las facultades de comprobación, o si de la contabilidad exhibida al inicio, ya no se encuentra en su totalidad a disposición de la autoridad.

IV.4.3.5. Copia certificada de los oficios de requerimiento de la contabilidad y su información soporte

Requerimiento de la contabilidad y su documentación soporte, con el que se le hace saber al contribuyente que se encuentra sujeto a una revisión de la contabilidad en las oficinas de la autoridad fiscal (también conocida como revisión de gabinete), en donde haya constancia de la petición de que se exhibiera la contabilidad y la documentación soporte en el domicilio de la autoridad revisora, para que ésta pudiera realizar la revisión de los registros contables y de la información soporte para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del revisado.

IV.4.3.6. Copia certificada de las constancias de notificación de los oficios de requerimiento de la contabilidad y su información soporte

Constancias de la notificación del oficio de requerimiento de la contabilidad y su documentación soporte, para notificarle al contribuyente que se encuentra sujeto a una revisión de la contabilidad en las oficinas de la autoridad fiscal (revisión de gabinete), que dan constancia de la petición formal realizada por la autoridad fiscal de que se exhibiera la contabilidad y la documentación soporte en el domicilio de la autoridad revisora, para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

IV.4.3.7. Copia certificada del acuse de recibo del escrito con el que el contribuyente revisado proporciona la información, en respuesta al requerimiento de información

Es el escrito mediante el cual el contribuyente revisado haya dado respuesta a la solicitud de la contabilidad y su documentación soporte, ya sea que la haya presentado de manera total o en forma parcial, incluso que sea omiso totalmente en la entrega de la información de referencia.

IV.4.3.8. En su caso, copia de los registros contables y su documentación soporte

Cuando el contribuyente aporte la información de manera parcial, que será muy útil para demostrar parte de la estratagema del ocultamiento parcial de la contabilidad y su documentación soporte, incluso para acreditar la alteración total o parcial.

IV.4.3.9. Copias certificadas de las multas impuestas al contribuyente por la no presentación de la información solicitada por la autoridad fiscal

Copias certificadas de las multas impuestas en términos del artículo 86 por infracciones al artículo 85, ambos del CFF, por no proporcionar la información al requerimiento de la contabilidad y su documentación soporte, en donde haya constancia de la petición de que se exhibiera la contabilidad y la documentación soporte en el domicilio de la autoridad revisora, para que ésta pudiera realizar la revisión de los registros contables y de la información soporte para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del revisado.

IV.4.3.10. XML de los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente

Es el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por internet. Al ser archivos digitales, necesariamente deberán acompañarse en un dispositivo o unidad de almacenamiento de datos. Para la materia fiscal, este es el comprobante fiscal. La regla 2.7.1.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para el ejercicio fiscal de 2024³⁹, establece que de acuerdo a lo señalado por los artículos 28, fracción I, apartado A, y 30, octavo párrafo, ambos del CFF, los contribuyentes que expidan y reciban CFDI deberán almacenarlos en medios magnéticos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en su formato electrónico XML.

El artículo 29, primer párrafo, fracción V, del CFF, establece que la representación impresa del CFDI “únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal”, en ese sentido el XML es el documento probatorio.

Esta información es parte de la contabilidad al constituir, entre otros, la documentación soporte de las operaciones del contribuyente que se registran en contabilidad, con ellos se puede demostrar la existencia de la contabilidad y su documentación soporte, así como la posible alteración total o parcial de la contabilidad y la documentación que la respalda.

IV.4.3.11. Representación impresa de los CFDI expedidos por el contribuyente

Estos documentos probatorios, en copia certificada de la representación impresa del CFDI, tienen la finalidad de que las operaciones que amparan sean identificables con mayor facilidad, con ellos se puede demostrar la existencia

³⁹ De acuerdo con las fechas de emisión de los CFDI se debe revisar la RMF vigente para ubicar las reglas aplicables a los comprobantes fiscales.

de la contabilidad y su documentación soporte, así como la posible alteración total o parcial de la contabilidad y la documentación que la respalda.

IV.4.3.12. Estados de cuenta bancarios proporcionados por la CNBV

Copias certificadas proporcionadas por la CNBV de los estados de cuenta de las cuentas bancarias aperturadas a nivel nacional, para verificar que el contribuyente tuvo operaciones que debían estar registradas en contabilidad, incluso con estos medios de prueba se puede demostrar la existencia de un hecho de relevancia fiscal que debía estar registrado en contabilidad y su documentación soporte, así como la posible alteración total o parcial de la contabilidad y la documentación que la respalda.

Con relación a la alteración de la contabilidad, pueden ser útiles las siguientes probanzas para acreditarla:

IV.4.3.13. Copias certificadas de declaración anual

Copia certificada de la declaración anual presentada por el contribuyente para efectos fiscales, normal y complementaria en su caso, que puede recabarse de las bases de datos o de la información que haya proporcionado el propio contribuyente en la revisión. A partir de ella se puede verificar información manifestada por el contribuyente al cual se le atribuyen los hechos delictivos, con la finalidad de cotejarla contra los registros contables y su documentación soporte.

IV.4.3.14. Copias certificadas de las declaraciones mensuales definitivas

Copias certificadas de las declaraciones mensuales definitivas del contribuyente, normales y complementarias en su caso, que se pueden recabar de las bases de datos o de la información que haya proporcionado el propio contribuyente en la revisión. Permite verificar información manifestada por el contribuyente al cual se le atribuyen los hechos delictivos con la finalidad de cotejarla contra los registros contables y su documentación soporte.

IV.4.4. Sanción

De acuerdo al primer párrafo del artículo 111 del CFF, la sanción para este delito es de **tres meses a tres años de prisión**. Por la comisión del referido delito, las circunstancias de ejecución y del delincente, por lo general se impone al

acusado la pena de tres meses. El delito de ocultamiento de contabilidad, de acuerdo a su configuración y al *iter criminis* que requiere, puede convertirse acorde a su modalidad en un delito permanente o continuo, incluso continuado. Dicho aspecto ocasionaría que la pena se incrementara a tenor de lo previsto en el artículo 99 del CFF.

IV.4.5. Prescripción

Los plazos para la preclusión de la presentación del requisito de procedibilidad serán continuos, se considerará el delito con sus modalidades y tratándose de delito continuado se contarán desde el día en que se realizó la última conducta, que para el delito que se analiza dependerá de cómo se configure.

Puede tratarse de un ocultamiento parcial y configurarse desde que aporte parcialmente la información hasta el cierre de la revisión, configurándose debido a que el revisado no aportó los registros contables e información soporte faltante.

En el caso de la alteración total o parcial de los registros contables y de su documentación soporte, se configura a partir de que la autoridad fiscal conozca que sobre un mismo hecho existen dos registros y documentación de respaldo diferente, lo que difícilmente cambiará es la operación bancaria apreciable en el estado de cuenta bancario proporcionado por la autoridad competente.

IV.5. Desocupación y desaparición del domicilio fiscal

Los conocidos delitos contra el RFC, específicamente los que se relacionan con el **domicilio fiscal** y el vínculo de comunicación que se establece dentro de la relación jurídico-tributaria entre contribuyente y autoridad fiscal, para que ésta pueda buscarle y comunicarle la voluntad administrativa, están regulados en el artículo 110, fracción V, del CFF.

Para analizar estas conductas y poder observar con claridad el propósito del legislador, es necesario definir lo que se entiende por domicilio fiscal, con la finalidad de tener claro el aspecto angular sobre el que se centra la conducta tipificada.

En el artículo 10 del mismo CFF se precisa lo que se considera como domicilio fiscal, según se trate de personas físicas o personas morales, como expone el Cuadro 30.

Cuadro 30. Domicilio fiscal de personas físicas y personas morales

Domicilio fiscal	
Personas Físicas	Personas Morales
Cuando realizan actividades empresariales , el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.	Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades .	Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.
Únicamente en los casos en que la persona física que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación.	Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio.
En caso de que no se designe ninguno de los anteriores, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.	

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 10 del CFF.

La obligación de señalar un domicilio fiscal es para efectos de establecer un vínculo de comunicación entre el contribuyente y la autoridad fiscal, en donde ésta pueda acudir para dar a conocer la voluntad administrativa, notificándole de manera personal todos aquellos actos que puedan tener repercusiones en su esfera jurídica. El fin del domicilio fiscal es fijar el lugar donde el contribuyente ejercerá sus derechos y cumplirá sus obligaciones. De esa manera, la autoridad, en cumplimiento al artículo primero constitucional, garantiza al contribuyente sus derechos humanos, como el de legalidad y seguridad jurídica.

El **domicilio fiscal** cobra gran importancia para el sistema tributario porque sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que tiene a su cargo. Parte de la anterior consideración

se puede identificar de la lectura del artículo 27, apartado A, segundo párrafo, del CFF, que señala que los sujetos obligados por las disposiciones fiscales **deberán conservar en el domicilio fiscal** la documentación que compruebe el cumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo de referencia y en el Reglamento del CFF.

Con la finalidad de que la autoridad fiscal pueda ejercer sus facultades de comprobación y verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en el artículo 27, apartado A, fracción I y apartado B, fracciones II y III, del CFF, se dispone de manera general que todas las personas físicas y morales están obligadas a proporcionar información del domicilio fiscal y mantenerla actualizada mediante la presentación de los avisos correspondientes.

Bajo esa perspectiva, ante la importancia del domicilio fiscal, el legislador decidió establecer el reproche penal para dos conductas que se encuentran reguladas en el artículo 110, fracción V, del CFF, transcritas en las siguientes líneas:

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

(...)

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 tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

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

La anterior transcripción contiene diversas alternativas por las cuales puede actualizarse la conducta ilícita, habida cuenta de que prevé las hipótesis de “desocupación” o “desaparición” del domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al RFC, es decir, se actualiza una u otra.

Estas conductas implican la acción del abandono o la desocupación del domicilio fiscal realizada por el contribuyente, es decir, que ya no resida o habite más en dicho lugar y están relacionadas con el ejercicio de facultades de la autoridad fiscal en determinados momentos procesales. Al igual que en delitos anteriormente abordados, son delitos de mera conducta (no requieren como resultado el perjuicio fiscal) que, al perseguirlos, le representan a la autoridad fiscal un instrumento de ejemplaridad.

Se estudiarán este par de delitos por separado, iniciando con el delito de desocupación del domicilio fiscal para pasar luego al de desaparición del domicilio fiscal, que se implementó como un tipo penal alternativo, ya que en la práctica acreditar la desocupación del domicilio fiscal se tornó prácticamente imposible.

IV.5.A. Desocupación del domicilio fiscal

En esencia, la conducta que busca sancionar esta porción normativa es de carácter omisiva y es aquella en la que un contribuyente no da aviso a la autoridad fiscal, mediante la actualización de la información del RFC, que cambió de domicilio fiscal.

Con relación a la conducta de *desocupación*, según ha razonado la SCJN a través de la Primera Sala, para que se configure la desocupación del domicilio fiscal, la conducta del contribuyente implica dejar libre de obstáculos un lugar, o sacar lo que hay dentro de algún inmueble (casa, oficina o local comercial), no basta que el contribuyente después de notificado el inicio de facultades de comprobación o del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), deje el local dentro del término de un año, sino que debe acreditarse que en ese lapso de tiempo lo desocupó.

Lo comentado puede confirmarse con lo que plantea la sentencia de fecha 28 de marzo de 2022 dictada en el Juicio de Amparo 365/2021-IV-A, en la cual se razona que “en esencia al considerar que de la ejecutoria que diera origen a la jurisprudencia 72/2009, el Máximo Tribunal del país definió la desocupación [del local], en los términos que a continuación se transcriben”:

(...) Esto es, para que se actualice dicho ilícito, **es necesario que el local se vacíe**; es decir, **que se saquen del domicilio fiscal los muebles y papeles del contribuyente, ya que sólo de esa manera, se perderá por completo ese vínculo que es lo que pretendió sancionar el legislador federal.** (...) ‘desocupar’, según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, implica dejar un lugar libre de obstáculos, o sacar lo que hay dentro de alguna cosa; aspecto que tiene una connotación diversa al concepto ‘cerrar’; de ahí que la circunstancia de que el contribuyente cierre el local donde tiene su domicilio fiscal no implica que lo ha desocupado, que es precisamente la conducta sancionada por el referido precepto legal y la que posibilita la pérdida del vínculo existente entre aquél y la autoridad.

(Juicio de Amparo 365/2021-IV-A, p. 23; énfasis añadido)

Adicionalmente, la SCJN emitió un criterio jurisprudencial en la tesis 1a./J. 72/2009, que derivó de la Contradicción de tesis 70/2009, en el que se aborda el tema de la desocupación del domicilio. Se reproduce aquí por su enorme relevancia para el análisis de esta conducta:

DESOCUPACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL. PARA QUE SE CONFIGURE EL DELITO PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 110 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO BASTA QUE EL CONTRIBUYENTE, DESPUÉS DE NOTIFICADA LA ORDEN DE VISITA Y ANTES DE UN AÑO CONTADO A PARTIR DE DICHA NOTIFICACIÓN, CIERRE EL LOCAL DONDE SE ENCUENTRE SU DOMICILIO FISCAL, SINO QUE ES NECESARIO ACREDITAR FEHACIENTEMENTE QUE DURANTE DICHO PLAZO LO DESOCUPÓ.

El artículo 110, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente hasta el 28 de junio de 2006), dispone que se impondrá pena de tres meses a tres años de cárcel a quien, entre otros supuestos, **desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación.** Ahora bien, del proceso legislativo que originó esta norma se advierte que la intención del legislador fue sancionar la evasión de las diligencias de comprobación fiscal, facilitada por la pérdida

total del vínculo entre la autoridad y los contribuyentes y sus establecimientos. Así, se concluye que la conducta delictiva prevista en la citada fracción no se configura por el solo hecho de que en el plazo aludido el contribuyente cierre el local en donde se encuentra su domicilio fiscal, sino que la autoridad hacendaria debe acreditar fehacientemente que en ese periodo el particular desocupó el local mencionado sin presentar el aviso correspondiente, para evitar que aquélla ejerza sus facultades de comprobación. Lo anterior es así, porque el término “desocupar”, según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, implica dejar un lugar libre de obstáculos, o sacar lo que hay dentro de alguna cosa; aspecto que tiene una connotación diversa al concepto “cerrar”; de ahí que la circunstancia de que el contribuyente cierre el local donde tiene su domicilio fiscal no implica que lo ha **desocupado, que es precisamente la conducta sancionada por el referido precepto legal y la que posibilita la pérdida del vínculo existente entre aquél y la autoridad.**

Contradicción de tesis 70/2009. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materias Penal y de Trabajo del Séptimo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito. 3 de junio de 2009. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 72/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha diez de junio de dos mil nueve.

(Tesis 1a./J. 72/2009; énfasis añadido)

De las transcripciones previas se hace evidente que, para acreditar esta conducta, es necesario que los funcionarios designados por la autoridad fiscal hayan presenciado el suceso, es decir, hayan apreciado con sus sentidos el momento en que el contribuyente desocupaba el domicilio fiscal o, habiendo tenido acceso al lugar físico porque un tercero les permitió la entrada, hayan corroborado que el inmueble se encontraba completamente vacío, y que, adicionalmente, lo hayan circunstanciado correctamente en actas. Pues si la desocupación la conocieron por la narración de terceros o por un vecino, no cumpliría con el requisito de cercioramiento que se haga constar en las actas levantadas en la diligencia.

En la infinita casuística, pudiera acontecer que, si el domicilio fiscal fuera más accesible, como un local comercial en donde todo el frente sea de cristal y con ello exista total visibilidad hacia el interior del local, la autoridad fiscal estaría en posibilidad de observar que efectivamente el domicilio se encuentra completamente vacío y que le hayan extraído todo lo que pudiera existir dentro; solo de esa manera pudiera acreditarse el extremo que exige este tipo penal.

Ante la dificultad descrita, la autoridad fiscal lidiaba constantemente con el complejo desafío de acreditar la desocupación del domicilio fiscal, por lo que el legislador previó incorporar al tipo penal del artículo 113 fracción V, del CFF, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, una conducta que exigiera menos requisitos para su procedencia y que cubriera el rompimiento de la comunicación entre la autoridad y el contribuyente, por conductas atribuibles a este último.

IV.5.B. Desaparición del domicilio fiscal

La figura penal que se va a comentar en este apartado surgió como un tipo penal alternativo al existente en la redacción del artículo 110, fracción V, del CFF, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, debido a la complejidad que implicaba comprobar la desocupación del domicilio fiscal del contribuyente.⁴⁰

En la transcripción realizada del artículo 110, fracción V, del CFF, se lee que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión por el delito de **desaparición de domicilio fiscal, sin dar aviso de cambio de domicilio fiscal ante el RFC**, que puede ocurrir al menos en dos procedimientos diferentes.

Definido ya lo que debe entenderse por domicilio fiscal, es necesario definir, para el segundo verbo rector, el concepto de *desaparición*. Para estos efectos, en las siguientes líneas se desglosan los elementos del delito que se comenta buscando que sea más fácil su estudio.

⁴⁰ En la exposición de motivos para modificar la fracción V del artículo 110 del CFF, el Ejecutivo argumentó lo siguiente: “Bajo ese contexto [a la luz de la jurisprudencia 1a./J.72/2009], es menester destacar que en la actualidad, existe un impedimento material y legal para que las áreas operativas del Servicio de Administración Tributaria puedan cerciorarse fehacientemente de que un local ha sido desocupado y, en consecuencia, integrar el tipo penal, pues resulta difícil constatarlo ya que, al realizar la visita, los locales se encuentran cerrados (lo que imposibilita materialmente que la autoridad pueda ingresar para verificar si hay o no bienes en su interior), o se encuentran ocupados por un tercero (lo que significa que hay bienes dentro aunque no se pueda corroborar la propiedad); situaciones que han provocado que esta figura jurídica pierda eficacia durante los últimos años y se dejen de presentar querrelas por parte de la autoridad fiscal” (Gaceta Parlamentaria, 2013, p. CXXII).

IV.5.1. Elementos objetivos del delito

IV.5.1.1. Sujeto activo

Tenga el carácter de contribuyente persona física o moral, que:

- a) Se le haya notificado la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 del CFF.
- b) O se le haya notificado un crédito fiscal y éste no se encuentre garantizado, pagado o haya quedado sin efecto.

IV.5.1.2. Sujeto pasivo

Es el Estado, y tratándose de la desaparición del domicilio fiscal, como ocurre en los procesos penales seguidos por delitos fiscales, a la SHCP se le reconoce el carácter de víctima u ofendida, según prevé el artículo 92 del CFF.

IV.5.1.3. Objeto del delito

Al igual que en otros delitos fiscales, el objeto de este tipo penal es proteger al Estado, en su vertiente del sistema tributario. La intención del legislador fue sancionar la evasión de las diligencias de comprobación fiscal por conductas desarrolladas por el contribuyente, que faciliten la pérdida total del vínculo de comunicación existente entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, relacionado con los establecimientos en donde a éstos se les pueda localizar.

Dado que el domicilio fiscal es un atributo del contribuyente, está obligado a mantener actualizada la información proporcionada al RFC respecto a la ubicación o cambio del domicilio fiscal, lugar donde la autoridad fiscal pueda hacer de su conocimiento los actos de autoridad y más cuando el causante se encuentra sujeto a algún procedimiento de facultades de comprobación o de cobro coactivo.

Bajo esa perspectiva, la finalidad de tener un domicilio fiscal estriba en que la autoridad hacendaria pueda realizar sus actuaciones fiscales y hacerle saber al contribuyente la voluntad administrativa plasmada en los actos de la autoridad fiscal, garantizando sus derechos humanos regulados en el artículo 14 constitucional de audiencia y defensa.

IV.5.1.4. Bien jurídico tutelado

Es el erario público en su vertiente del sistema de tributación, respecto del vínculo de comunicación entre autoridad fiscal y gobernado. Este sistema incluye, como se ha insistido antes, el aspecto patrimonial del Estado y la protección de la hacienda pública, de modo que se protege también la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria relacionada con la información del Registro Federal de Contribuyentes. Se trata de cumplir a cabalidad con la obligación de contribuir al gasto público de la federación, estados y municipios.

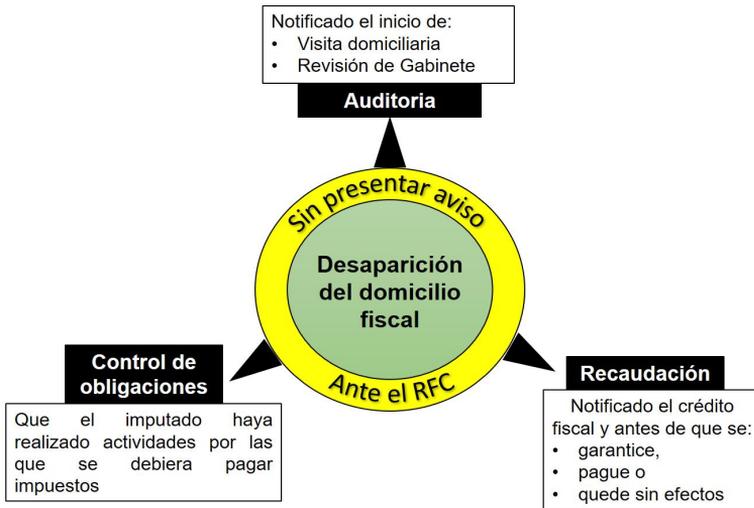
IV.5.1.5. Conducta

La conducta consiste en un hacer, **desaparecer del domicilio fiscal**, de la mano de una omisión, **omitiendo presentar el trámite de “aviso de cambio de domicilio fiscal” ante el RFC**, cuando el sujeto activo previamente se encuentre en el desarrollo de un procedimiento realizado en función de las facultades de la autoridad fiscal, buscando anular toda comunicación con la autoridad fiscal para evadirse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Los procedimientos son los siguientes:

- **Ejercicio de facultades de comprobación.-** 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 del CFF, es decir, un procedimiento de auditoría practicado por las áreas de fiscalización, tanto del SAT como de las Secretarías de Finanzas (SEFIN) o sus equivalentes en las entidades federativas, cuando actúan en el marco del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (CCAMFF).
- **PAE.-** Posterior a que se le haya notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efecto, es decir, un procedimiento que puede efectuarse por las áreas de recaudación, tanto del SAT como de las SEFIN o sus equivalentes en las entidades federativas, cuando actúan en el marco de la colaboración administrativa en materia fiscal federal.

La conducta tipificada en este delito se representa en el Diagrama 22, atendiendo a los momentos en que se produce:

Diagrama 22. Desaparición del domicilio fiscal

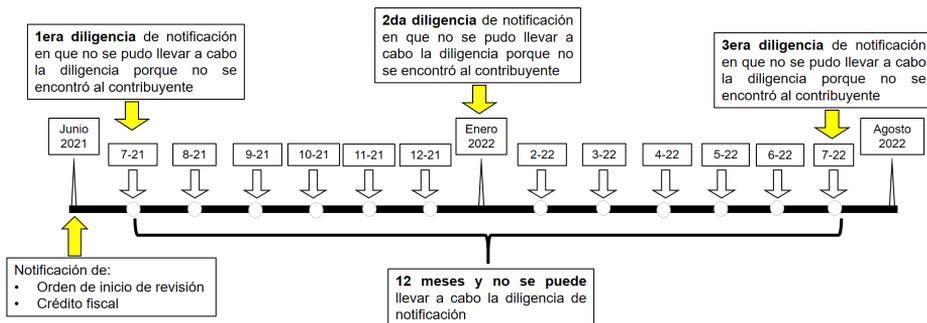


Fuente: Elaboración propia con información del artículo 110, fr. V, del CFF.

Atinadamente, al describir esta conducta delictiva, el legislador estableció que debe entenderse por *desaparecer* del domicilio fiscal, sin que sea necesario acudir a otras fuentes para interpretarlo. Es en el segundo párrafo de la citada fracción V del artículo 110 del CFF, donde se enuncia que para efectos de delitos fiscales “*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*” de que se trate, en términos de lo que regula el CFF.

El Diagrama 23 recoge los requisitos estipulados para que se actualice la conducta típica prevista en el segundo párrafo de la multicitada fracción V:

Diagrama 23. Desaparición del domicilio fiscal



Fuente: Elaboración propia con información del artículo 110, fr. V, del CFF.

Respecto al tipo penal que en este apartado se analiza, es importante recalcar que la conducta de la desaparición se perfecciona solo si el contribuyente no es encontrado en dicho domicilio en tres ocasiones consecutivas, en un periodo de 12 meses, para llevar a cabo la diligencia que la autoridad fiscal esté intentando realizar sin éxito, debido a la conducta evasiva del contribuyente.

IV.5.1.6. Resultado

El resultado que se ocasiona es el impedimento o rompimiento en la comunicación que deriva de la relación jurídico-tributaria, que se puede traducir en el ejercicio de facultades de comprobación o de cobro coactivo, después de la actualización de un presupuesto legal que es la realización de tres visitas sin que pueda llevarse a cabo la diligencia.

Lo que el legislador pretende sancionar aquí es la desvinculación total del contribuyente que imposibilita la continuación del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales que ya le habían sido previamente notificadas.

Con relación al **primer supuesto**, en donde se configura el abandono del domicilio 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 del CFF, sin que se presente el aviso de cambio que actualice el RFC, la autoridad fiscal queda sin la oportunidad de revisar directamente la determinación realizada por el contribuyente seleccionado para el ejercicio de las facultades de comprobación. Los actos del contribuyente son

realizados con el objeto evidente de evadir las diligencias del ejercicio de las facultades de comprobación.

No es óbice referir que, aunque el contribuyente abandone el domicilio, la autoridad fiscal tiene la facultad de acudir a otras fuentes de información para realizar estimaciones a manera de determinación presuntiva de ingresos o de la utilidad misma, para la determinación de la situación jurídica del contribuyente. Al desaparecer del domicilio fiscal, la autoridad fiscal queda sin oportunidad de cobrar las diferencias que puedan existir en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes revisados.

Con relación al **segundo supuesto**, en donde se configura el abandono del domicilio después de la notificación de un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos y que no se haya presentado el aviso de cambio ante el RFC, el interés del contribuyente es evadirse de la autoridad fiscal, es decir, que lo tenga por no localizado y no reparar el adeudo (aun cuando el crédito continúa vigente).

Respecto a los presupuestos de las búsquedas del contribuyente en su domicilio fiscal, “deben emanar del mismo procedimiento administrativo, pues lo que interesa es que no se pierda el vínculo entre el contribuyente y la autoridad hacendaria federal” (Toca Penal 38/2020-SPA26, p. 42).

El domicilio fiscal de la persona física o moral deudora es abandonado con un determinado propósito, “con el objeto evidente de evadir los actos de ejecución, esto es, al no encontrarse localizada por la autoridad fiscal, es evidente que lo que busca (...) es obstruir el procedimiento de cobro al impedirle a la autoridad ejercer la localización y posterior embargo de bienes” propiedad de la persona deudora, por lo tanto al haberse fracturado el vínculo entre el contribuyente y el fisco federal, los bienes y activos corpóreos de la deudora no pueden ser localizados, por lo que resulta evidente la nula afectación en su patrimonio, sin embargo, por el contrario se genera una afectación a la recaudación federal “ante la imposibilidad material de hacer efectivo el adeudo” (Toca Penal 38/2020-SPA26, p. 44).

Generalmente, el contribuyente propuesto para caso penal tuvo “la intención de obstruir la facultad recaudadora beneficiándose con la evasión en el pago del crédito fiscal al no ser localizado de cierta manera, escondiéndose para eludir el evidente cobro coactivo que ejercería la autoridad fiscal” en pleno uso de sus facultades (Toca Penal 38/2020-SPA26, p. 44).

IV.5.1.7. Nexo causal

En la correlación entre acción y resultado, mediante las probanzas deberá acreditarse que el contribuyente ha logrado evadirse del ejercicio de las facultades de comprobación o de cobro coactivo, afectando a la autoridad fiscal en el desempeño de sus funciones. Dicha afectación parte de la imposibilidad de la autoridad de continuar con los procedimientos de revisión, una vez notificada la orden de inicio, o ejercer sus atribuciones de cobro coactivo, cuando se haya notificado la resolución con el crédito fiscal.

Ambas conductas están encaminadas a entorpecer las funciones de la autoridad fiscal —como vigilar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales y en caso contrario determinar diferencias y cobrarlas—, ocasionando un impedimento material para continuar con el ejercicio de las facultades de la autoridad.

Se tiene que comprobar que la imposibilidad para ejercer facultades de comprobación o de cobro coactivo es consecuencia de las conductas evasivas del contribuyente o terceros vinculados, al desocupar o desaparecer del lugar en donde se tenga el domicilio fiscal.

IV.5.1.8. Agravantes

En la redacción de esta conducta penal no se establecen agravantes que puedan modificar la sanción estipulada en el primer párrafo del artículo 110 del CFF.

IV.5.2. Elementos subjetivos del delito

IV.5.2.1. Dolo

Al ser un elemento subjetivo, se tendrá como comprobado cuando se demuestre que el contribuyente se evadió del alcance de la autoridad fiscal, rompiendo la comunicación con ella, dejando el domicilio registrado ante el RFC para que la autoridad lo localizara e hiciera de su conocimiento la voluntad de la administración tributaria, sin comunicarle a ésta el cambio de la ubicación física de la negociación, al omitir presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal.

El hecho de que el tipo penal exija que exista como elemento del tipo, la notificación del oficio que pone en conocimiento al contribuyente que estará sujeto a facultades de comprobación o la notificación del oficio que contiene

la determinación de la situación jurídica del contribuyente en donde se le determina un crédito fiscal, implica que al dejar el domicilio fiscal se entienda que es con el ánimo de evadirse de las facultades de la autoridad fiscal.

IV.5.3. Medios de prueba que podrían ser idóneos para demostrar la existencia del delito

De manera enunciativa, se hace referencia a documentos o información que pueden servir para demostrar que determinado contribuyente ha desocupado el domicilio fiscal una vez que le fue notificado el inicio de facultades o la determinación de un crédito fiscal sin que se haya presentado el aviso correspondiente al RFC, es decir, que existe todo un plan o una estratagema para evadirse del ejercicio de las facultades de comprobación o del cobro de la autoridad fiscal. Las probanzas son las siguientes:

IV.5.3.1. Acta constitutiva de la persona moral

Escritura pública en donde se haga constar la constitución de la sociedad y se acredite la existencia de un sujeto con obligaciones fiscales (cuando los actos ilícitos sean cometidos por una persona moral).

En este documento, además, se podrá verificar la forma de organización de la sociedad, si se realiza a través de un consejo de administración o de un administrador general único, para efectos de determinar responsabilidades.

IV.5.3.2. Constancias de no revocación de poderes

Pueden hacer las veces de constancias de no revocación de poderes, el escrito libre presentado ante la autoridad fiscal que así lo manifieste, así como el cuestionamiento directo al notario ante quien se hayan otorgado los poderes. En este documento se puede verificar que no hubieren sido revocados, anulados o interrumpidos los poderes otorgados a mandatarios o apoderados, durante el lapso en que se perpetró el delito de desaparición o desocupación del lugar donde se tenga el domicilio fiscal.

IV.5.3.3. Solicitud de firma electrónica avanzada

Copia certificada de la solicitud presentada ante el SAT para demostrar que el contribuyente propuesto para caso penal contaba con la firma electrónica avanzada de esa negociación, que le fue expedida solamente a él o a su representante legal y se utiliza para ingresar a la página de la autoridad fiscal y

realizar los trámites del RFC, entre ellos, por supuesto, la presentación de aviso de cambio de domicilio.

IV.5.3.4. Constancia de inscripción al RFC

En este documento se pueden visualizar los datos del domicilio fiscal proporcionados por el contribuyente propuesto para caso penal, al momento de inscribirse ante el RFC y en todo caso los cambios de domicilio presentados, con la finalidad de establecer cuál es el domicilio fiscal del cual desapareció o que desocupó, así como el hecho de que existe la omisión en la presentación del aviso de cambio de domicilio fiscal.

IV.5.3.5. Oficio que contiene el acto administrativo o diligencia que los notificadores o ejecutores no pudieron realizar

Con este documento se acreditará parte de la exigencia de los presupuestos del tipo penal, que es la existencia de un acto administrativo que se intentó notificar al menos en tres ocasiones al contribuyente destinatario y que fue imposible realizarlo por al menos 12 meses, en el que se le comunicaban aspectos de su situación fiscal o de la voluntad administrativa de la autoridad fiscal.

IV.5.3.6. Actas de asuntos no diligenciados

En el caso de la desocupación, la circunstanciación deberá referir que se constató directamente, por haberlo percibido por los sentidos, que en dicho lugar no se encontraba dicha persona y narrar cómo verificaron que se encontraba completamente vacío el lugar que se había manifestado como domicilio fiscal ante el RFC.

Adicionalmente, el acta se debe enriquecer con las manifestaciones realizadas por cada una de las terceras personas con quienes entendieron las actuaciones correspondientes o los vecinos del lugar.

En el caso de la desaparición, serán constancias levantadas por el personal asignado para llevar a cabo la notificación de determinado oficio y en donde se hace constar que no se pudo notificar en al menos tres ocasiones que así se intentó y que acreditan el lapso de tiempo de 12 meses, debido a que no se localizó al contribuyente. Situación que es parte de las exigencias del tipo penal, acreditar la temporalidad y que no se pudo llevar a cabo la notificación por situaciones atribuibles al contribuyente propuesto para caso penal.

IV.5.3.7. Oficio que contiene el crédito fiscal notificado al contribuyente

Para acreditar parte del segundo tipo señalado en la redacción, en el que se requiere que se haya notificado un crédito fiscal y éste ya sea exigible, es decir, que hayan transcurrido al menos 30 días posteriores a la notificación y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos. Se hace referencia a que se debe considerar la exigibilidad toda vez que el contribuyente tiene 30 días para ejercer medios de defensa. Este documento acreditará la existencia del crédito fiscal y su recepción, ya que debe estar debidamente recibido por el contribuyente, su representante legal o por terceros vinculados, directamente en el oficio señalando fecha, hora y nombre de quien recibió el documento.

Con este documento se aprecia que el contribuyente busca evadirse de las facultades de cobro de la autoridad fiscal.

IV.5.3.8. Constancias de notificación del Oficio que contiene el crédito fiscal notificado al contribuyente al que se le atribuyen los hechos

Con estos documentos se acredita uno de los elementos del tipo que establece que efectivamente se haya notificado al contribuyente propuesto para caso penal, el oficio que contiene el crédito fiscal, en este documento se hace referencia de forma circunstanciada a lo que aconteció durante la diligencia de notificación del documento mencionado. Este elemento está encaminado a acreditar el dolo, en el sentido de que el contribuyente conocía su situación jurídica ante la autoridad fiscal y con su conducta lo que busca es evadirse del cumplimiento del pago del adeudo.

IV.5.3.9. Oficio que contiene la orden de inicio de las facultades de comprobación al contribuyente al que se le atribuyen los hechos

Atañe al segundo tipo señalado en la redacción, en el que se requiere que se haya notificado una orden de visita domiciliaria o el requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 del CFF. Este documento acreditará la existencia de una orden de inicio de facultades de comprobación, debidamente recibida por el contribuyente, su representante legal o por terceros vinculados, directamente en el oficio señalando fecha, hora y nombre de quien recibió el documento.

Con este documento se aprecia que el contribuyente busca evadirse de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

IV.5.3.10. Constancias de notificación del Oficio que contiene la orden de inicio de las facultades de comprobación al contribuyente al que se le atribuyen los hechos

Con estos documentos se acredita uno de los elementos del tipo que establece que efectivamente se haya notificado al contribuyente el oficio que contiene una orden de visita domiciliaria o el requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 del CFF, en este documento se hace referencia de forma circunstanciada a lo que aconteció durante la diligencia de notificación del oficio mencionado. Se acredita que el contribuyente tiene conocimiento del ejercicio de las facultades de comprobación y que el hecho de que haya abandonado el domicilio es porque busca evadirse de las facultades de comprobación.

IV.5.3.11. Copia certificada del acta parcial de inicio de la visita domiciliaria

En caso de que se haya iniciado una visita domiciliaria, con el acta parcial de inicio, firmada ante dos testigos, celebrada ante el contribuyente o ante tercero vinculado, firmada por todos los participantes⁴¹, con dicha solemnidad se puede verificar que efectivamente se llevó a cabo la diligencia y que dio inicio la revisión, la petición de que se exhibiera la contabilidad y la documentación soporte, la información exhibida y la circunstanciación del domicilio fiscal, dejando constancia de que se tuvo el acceso.

Con esto se comprueba que efectivamente la autoridad fiscal ya ejercía plenamente sus facultades de comprobación y que el contribuyente busca evadirse de las facultades de comprobación.

IV.5.3.12. Constancias de que no se presentaron avisos de cambio de domicilio fiscal ante el RFC

La autoridad fiscal deberá hacer una revisión en sus bases de datos relacionadas con el RFC y verificar si el contribuyente al que se le atribuyen los hechos presentó los avisos de cambio de domicilio fiscal mediante la presentación de los formatos que al efecto proceden. Estas constancias deberán estar certificadas por la autoridad fiscal en donde se establezca que son reproducción de la consulta realizada en bases de datos.

⁴¹ Bajo el supuesto de que la diligencia se desarrolla en sus buenos términos y sin complicaciones.

IV.5.3.13. Constancias de habilitación de los notificadores, ejecutores o auditores

Es el documento que justifique calidad de funcionario público del personal actuante en las actas de la diligencia realizada por la autoridad fiscal, en donde se compruebe la competencia para llevar a cabo la diligencia.

Nombramiento que le otorga la calidad de funcionario público y las facultades especiales, ya que con eso se acredita la fe pública y la presunción de legalidad de la actuación de los funcionarios.

IV.5.3.14. Declaración ministerial de los notificadores, ejecutores o auditores

En su caso, el MP tomará testimonios a las tres personas funcionarias fiscales, ya sea de ejecución o auditoría, verificando que sean coincidentes en señalar que acudieron al domicilio del contribuyente al que se le atribuyen los hechos, es decir, al sitio en calle, en la finca marcada con el número señalado y en la calle referida, con la cual corroboren lo que se circunstanció en las actas y muy probablemente los citarán a ratificar el contenido de los documentos ante el MP o ya dentro del juicio.

IV.5.4. Sanción

En el primer párrafo del artículo 110 del CFF se establece que se impondrá sanción de **tres meses a tres años de prisión**, al que cometa alguna de las conductas establecidas entre otras, en la fracción V del artículo de referencia.

CAPÍTULO V.

ESTRUCTURA DE CASOS PENALES

V.1. Estructura recomendada para el análisis de los casos penales

Los temas que se abordaron a lo largo de esta obra son de utilidad para detectar las conductas realizadas por los contribuyentes o terceros relacionados que puedan entrañar un delito fiscal y acometer el análisis que corresponde, con la finalidad de estructurar los casos penales con base en el conocimiento previo de los conceptos básicos de los delitos, abonando a la correcta judicialización.

Con la información expuesta, los funcionarios públicos podrán revisar las conductas de los contribuyentes, o terceros relacionados con ellos, que se registran en los diversos procedimientos que atañen a la materia fiscal y estimar tempranamente si alguna pudiera actualizar el reproche penal.

Queda claro que en una materia tan compleja como la penal, entre mayor conocimiento técnico se posea, más eficiente será el análisis de las conductas y circunstancias que se estiman delictivas, buscando que sean detectadas en tiempo para garantizar la efectividad en la presentación de requisito de procedibilidad para solicitar el ejercicio de la acción penal y la imposición de penas.

Con ese fin, se proponen aquí estructuras sencillas y pragmáticas para que el funcionariado fiscal pueda identificar y analizar las conductas que puedan constituir delitos fiscales y documentarlas adecuadamente con la información necesaria para su procedencia y óptima suficiencia probatoria.

V.2. Estructuras para el estudio de los delitos fiscales

Se recomienda realizar el estudio de los delitos fiscales utilizando las siguientes estructuras:

V.2.1. Fase I. – Análisis

Acudir a la fuente en donde consten los hechos y revisar minuciosamente (más de una ocasión) la conducta del contribuyente o tercero relacionado que, en

el procedimiento realizado por la autoridad fiscal, genera la sospecha de la probable configuración de responsabilidad penal.

Una forma sencilla de efectuar este análisis es enlistando los hechos más relevantes del caso, buscando identificar el hilo conductor que pueda conducir a la identificación de la presencia de un delito.

Adicionalmente, será importante identificar los elementos sobre los cuales se hace constar la existencia de la conducta detectada. Por ejemplo, si los hechos constan en actas, revisar adecuadamente la redacción de las actas, que el acta cumpla con los requisitos de circunstanciación y que narre adecuadamente los hechos, aportando todos los datos necesarios que lleven a comprobar la existencia de las conductas delictivas.

V.2.2. Fase II. – Identificación de la figura delictiva

Siguiendo con lo anterior, es recomendable que el funcionario público trate de especificar si a su juicio encuadra o no la conducta en alguno de los delitos fiscales, expresando los fundamentos mediante la identificación de los elementos constitutivos del delito.

Para facilitar esa tarea, se recomienda repasar brevemente los aspectos teóricos siguientes:

- Conducta
- Tipicidad
- Antijuridicidad
- Imputabilidad
- Culpabilidad y
- Punibilidad

Hecho lo anterior, se sugiere que el funcionario fiscal se reúna con su jefe inmediato para analizar los hallazgos y corroborar las estimaciones realizadas inicialmente.

V.2.3. Fase III. – Identificación del requisito de procedibilidad

Será importante que, de acuerdo con la figura delictiva, el funcionario público identifique cuál es el recurso de procedibilidad que debe tramitarse en términos

del artículo 92 del CFF y demás aplicables, con la finalidad de determinar quiénes son los responsables de revisar y tramitar los asuntos penales ejerciendo el derecho de presentar la querrela, la declaratoria de perjuicio y la declaratoria ante el Ministerio Público, según corresponda.

V.2.4. Fase IV. – Identificación de los sujetos del delito

El funcionario público procederá a identificar a los sujetos activos que se encuentran descritos en el caso analizado, identificando si es persona física o persona moral, para de esta forma poder conocer la responsabilidad penal del o los probables intervinientes. Esto debe incluir tanto al autor (directo e indirecto) como a los partícipes (cómplice primario y cómplice secundario).

Adicionalmente se deberá documentar plenamente la identidad de los implicados, revisando la información disponible para establecer de manera contundente la persona o personas que presuntamente puedan estar involucradas en los hechos con apariencia de delito.

V.2.5. Fase V. – Consumación del delito

De acuerdo a su consumación, identificar la categoría del delito, para determinar el punto de partida del cómputo para la preclusión del plazo para la presentación del requisito de procedibilidad y que, en algunos delitos se convierte en agravante para el incremento de sanciones. Recordemos que el delito puede ser instantáneo, continuo o continuado, en su ejecución.

V.2.6. Fase VI. – Cómputo de plazos

En materia de delitos fiscales hay aspectos que deben revisarse debido a su vinculación con el transcurso del tiempo, ya que algunos impactan las facultades de las autoridades y otros son decisivos para conocer las consecuencias, tales como:

- **Sanción:** Conocer el nivel de pena que se le puede atribuir a las conductas detectadas, incluso por la existencia de agravantes, para rápidamente conocer el término medio aritmético del delito.
- **Preclusión:** El plazo que se tiene para la interposición del recurso de procedibilidad ante el Ministerio Público, atendiendo al tipo de delito (instantáneo, continuo o continuado) a partir de la comisión de la

conducta infractora. Esto con la finalidad de agilizar la integración de la documentación e información necesaria para el trámite correspondiente.

Se sugiere expresar el cómputo del plazo de la preclusión del derecho a formular el requisito de procedibilidad que corresponda, para actuar dentro del tiempo estatuido con la finalidad de avanzar a la brevedad en la integración del expediente y evitar que el transcurso del tiempo afecte la posibilidad de ejercer las facultades en materia penal.

- **Prescripción:** Expresar el computo del plazo que se tiene para el ejercicio de la acción penal ante el juez, atendiendo al término medio aritmético del delito que se trate. Esto con la finalidad de agilizar la integración de la documentación e información necesaria para el trámite correspondiente.

V.2.7. Fase VII. – Medios probatorios

En esta etapa el funcionario público deberá enlistar, gestionar y revisar la documentación e información necesaria para demostrar la existencia del delito, la responsabilidad y la imputabilidad en el trámite judicial, lo que dependerá del delito en cuestión.

De manera enunciativa mas no limitativa se mencionan los siguientes:

- Dictámenes periciales
- Información proporcionada por terceros
- Información proporcionada por otras autoridades fiscales y no fiscales
- Oficios, solicitudes y sus atentas respuestas, efectuadas a otras autoridades fiscales y no fiscales
- Comprobantes fiscales impresos y sus formatos digitales en XML
- Contabilidad proporcionada por el revisado
- Estados de cuenta bancarios
- Papeles de trabajo elaborados por el auditor, en su caso
- Listados publicados relacionados con el procedimiento del artículo 69-B del CFF
- Oficios, solicitudes, requerimientos de información, constancias de devoluciones efectuadas

- Identificación de personas físicas
- Constancia de situación fiscal
- Acta constitutiva de la persona moral
- Constancias de no revocación de poderes
- Solicitud de firma electrónica avanzada
- Constancia de inscripción al RFC
- Oficio que contiene el acto administrativo o diligencia que no pudieron realizar los notificadores o ejecutores
- Actas de asuntos no diligenciados
- Oficio que contiene el crédito fiscal notificado al contribuyente
- Constancias de notificación del oficio que contiene el crédito fiscal notificado al contribuyente al que se le atribuyen los hechos
- Oficio que contiene la orden de inicio de las facultades de comprobación al contribuyente propuesto para caso penal al que se le atribuyen los hechos
- Constancias de notificación del oficio que contiene la orden de inicio de las facultades de comprobación al contribuyente al que se le atribuyen los hechos
- Copia certificada del acta parcial de inicio de la visita domiciliaria
- Constancias de que no se presentaron avisos de cambio de domicilio fiscal ante el RFC
- Constancias de habilitación de los notificadores, ejecutores o auditores
- Declaración ministerial de los notificadores, ejecutores o auditores, etc.

Con el amplio listado de elementos del delito provistos en el presente documento, el funcionario fiscal podrá elaborar un *checklist* o listado de verificación que sea útil para repasar los hallazgos y elementos detectados por el personal auxiliar, esto permitirá revisar, bajo otro prisma, los expedientes de los procedimientos en donde se pueda presumir la existencia de conductas delictivas y enviar oportunamente la información y documentación a las áreas responsables del análisis e integración de los requisitos de procedibilidad.

Como se mencionó en el apartado II.2. Requisitos de procedibilidad, la elaboración de los Dictámenes Técnicos Contables se debe efectuar en función de la conducta delictiva, para acreditar el monto del perjuicio al fisco y del beneficio indebido obtenido.

V.2.8. Fase VIII. – Elaboración del informe de conductas delictivas

Con todo el análisis previo y la información recabada, para el caso de las entidades federativas, lo siguiente será elaborar el informe de conductas delictivas, en el que se identifiquen los hechos y conductas que puedan constituir un delito fiscal, relacionándolo con el material probatorio y detallando la oportunidad en el informe, estableciendo la fecha de preclusión del requisito de procedibilidad que corresponda elaborar.

Del informe de conductas delictivas que se integre al expediente, se recomienda tomar información para que se proyecte en todo caso, el oficio con el que se remitirá el informe al SAT (en caso de aceptarse) y una ficha ejecutiva para someter a comité de conductas delictivas en reunión con el director, administrador, subdirector o subadministrador, jefes de departamento y auditores que lleven los expedientes, para valorar la propuesta.

El informe debe contener datos generales de la revisión, entre ellos se sugiere:

- Nombre y RFC del contribuyente
- En su caso, datos del representante legal
- Ejercicio revisado
- Fecha de presentación de declaraciones y montos declarados
- Obligaciones revisadas
- Impuestos revisados
- Domicilio del contribuyente
- Fecha de inicio de la revisión
- Método de revisión
- Fecha de actuaciones de la autoridad fiscal
- Omisiones detectadas
- Presunta conducta delictiva detectada

- Cómputo de preclusión
- Requisito de procedibilidad que corresponda

Adicionalmente, por su naturaleza, conforme a las irregularidades detectadas en cada impuesto revisado, se debe integrar información y/o documentación acorde para demostrar su existencia. Tratándose de **omisión de ingresos declarados para ISR**, será oportuno integrar información tendiente a lo siguiente:

- Cédulas de análisis e integración de ingresos
- Información de montos declarados en la declaración anual
- Pruebas globales de bancos
- Registros contables de los ingresos bancarios
- Análisis de los comprobantes fiscales de ingresos vinculados a los registros contables
- Análisis de los registros contables
- Información de compulsas efectuadas
- Información de la irregularidad plasmada en la última acta parcial u oficio de observaciones y en la resolución emitida en la revisión
- Cuantificación del adeudo o perjuicio al fisco federal

La información que se debe incluir en el informe que se elabore dependerá de la irregularidad —que presuntamente se constituya en la revisión— en que haya incurrido el contribuyente.

En el caso de omisión de entero de retenciones de ISR por nóminas, la información que se recomienda integrar es:

- Análisis de comprobantes fiscales de nóminas
- Cálculo de ISR por salarios de cada trabajador
- Papel de trabajo con montos de ISR por salarios retenidos y enterados mediante declaraciones mensuales definitivas
- Análisis de registros contables del pago de nóminas o sueldos y salarios

- Información de compulsas con empleados
- Determinación del monto de ISR que corresponde al monto de los salarios pagados
- Información de pagos de retenciones de ISR por sueldos y salarios o constancia del sistema que evidencie la omisión del pago
- Cuantificación de los montos de retenciones de ISR que debió pagar y que han sido omitidos

Comparando la información de los ejemplos citados puede advertirse que efectivamente dependerá de la conducta delictiva el enfoque que se le dará al contenido del informe y las probanzas que se deberán recabar, en el entendido de que la desconcentrada del SAT y la PFF más adelante solicitará copias simples para su análisis y finalmente copias debidamente certificadas, para proceder al trámite ante el MP.

CONCLUSIÓN GENERAL

La pasión que anima el estudio de la materia fiscal adquiere una fascinante dimensión adicional con el análisis de los delitos en esa esfera. Para entenderlos se requiere del conocimiento conjugador de dos disciplinas complejas en sí mismas, el Derecho Penal y el Derecho Fiscal.

Es más que recomendable que el funcionariado que se desempeña en las distintas áreas de la hacienda pública discerna las conductas que la lesionan, conozca los delitos más comunes y se adentre en sus fibras más profundas para dominarlos.

Al alcanzar esa especialización sistémica podrá, de manera ágil, identificar las conductas del contribuyente momento a momento y lograr documentarlas adecuadamente para garantizar el éxito en el ejercicio de las atribuciones que prevé el artículo 92 del CFF.

Asimismo, los funcionarios públicos involucrados en la colaboración administrativa están estrechamente vinculados con la investigación de los delitos fiscales, ya que el CCAMFF establece acciones que deberán tomar al conocer conductas que puedan ameritar el reproche penal.

Lo anterior implica que el funcionario fiscal, independientemente de la carrera que haya cursado, desarrolle competencias en materia de delitos fiscales, con la finalidad de ejercer las atribuciones que imprimen la percepción de riesgo ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se espera que la información que ofrece el presente documento sirva de aperitivo y mueva al lector a la duda y al cuestionamiento, senda que conduce al conocimiento cierto, y lo inicie o acompañe en el camino de la investigación en la materia penal fiscal.

Como colofón vale preguntarse qué motor interno nos lleva a esforzarnos para aprender más sobre el nutrido marco normativo hacendario. El Código Fiscal de la Federación ha cumplido ya 40 años de vigencia, y aunque es premisa indiscutible que toda ley es perfectible, uno de los medios para perfeccionarla es entender y atender los alcances y desafíos de su aplicación. Bajo esa

perspectiva, los escollos que la persona funcionaria fiscal enfrenta en su práctica diaria no solo han de mover a la resolución de problemas, también a la reflexión para subsanar deficiencias procedimentales y de otra índole, los resultados han de confirmarlo en el convencimiento de la importancia y dignidad de su labor, sea del nivel que sea. La ley no es una isla, se nutre de experiencias y realidades, interactúa con la trama de su entorno. Cada funcionario fiscal es parte de esa urdimbre.

En el sistema tributario, el adecuado funcionamiento de las facultades de comprobación tiene un rol central en la prevención de diversos delitos que afectan los derechos y los bienes más importantes de los mexicanos, nos dice una reveladora sentencia sobre el delito de defraudación fiscal equiparada (Amparo en Revisión 653/2022). Así, la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación o, acaso, la ejemplaridad, sino que se inscribe en un marco jurídico orientado por un imperativo de contenido social: el deber de solidaridad.

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo [31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#)-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir —elevada a rango constitucional— tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos [3o. y 25 del texto fundamental](#), consistentes en la promoción del desarrollo social —dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población— y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán

con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.

(Tesis 1a./J. 65/2009)



FUENTES CONSULTADAS:

I. Legislación y otras fuentes normativas

CPEUM. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma publicada DOF 22-03-2024. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

CCAMFF. Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Jalisco. Diario Oficial de la Federación. https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5401952&fecha=28/07/2015#gsc.tab=0

CFF. Código Fiscal de la Federación. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma publicada DOF 12-11-2021. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

CNPP Código Nacional de Procedimientos Penales. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma publicada DOF 26-01-2024. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP.pdf>

CPF. Código Penal Federal. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma publicada DOF 17-04-2024. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPF.pdf>

LA. Ley Aduanera. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma publicada DOF 12-11-2021. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAdua.pdf>

LISR. Ley del Impuesto sobre la Renta. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma publicada DOF 01-04-2024. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

LIVA. Ley del Impuesto al Valor Agregado. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma publicada DOF 12-11-2021. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>

PND 2025-2030. Plan Nacional de Desarrollo 2025-2030. México. Diario Oficial de la Federación. DOF 15-04-2025. <https://www.dof.gob.mx/2025/PRESREP/PND%202025-2030.pdf>

RCFF. Reglamento del Código Fiscal de la Federación. México. Última reforma publicada DOF 02-04-2014. https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf

RISHCP. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México. Diario Oficial de la Federación de fecha 06/03/2023. https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5681710&fecha=06/03/2023#gsc.tab=0

RISAT. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma DOF 21-12-2021. https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/norma/reglamento/reg058_21dic21.doc

RMF. RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal para 2024 y sus anexos 1, 5, 8, 15, 19 y 27. Diario Oficial de la Federación. Edición matutina. Última reforma DOF 29-12-2023. https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5713259&fecha=29/12/2023

II. Criterios judiciales y sentencias

Amparo Directo 60/2021. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito. Ponente: Secretario en Funciones de Magistrado, Juan Carlos Carrillo Quintero. <https://www.cjf.gob.mx/CJPF/sentencias/Consulta.aspx>

Amparo Directo en Revisión 1707/2002. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ponente: Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo. https://bj.scjn.gob.mx/doc/sentencias_pub/1zV93ngB_UqKst8oN57V/%22Procesados%22

Tesis con registro digital 214162. Época: Octava, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo XII, Diciembre de 1993, página 945. Materia(s): Laboral. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/214162>

Tesis IV.3o.192 L. Época: Octava, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo XV-2, Febrero de 1995, página: 519. Materia(s): Laboral. Registro digital: 208778. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/208778>

- Tesis 1a. XLVIII/2002. Época: Novena, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XVI, Julio de 2002, página 56. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Registro digital: 186631. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/186631>
- Tesis I.6o.P.56 P. Época: Novena, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XVII, Abril de 2003, página 1075. Materia Penal. Registro digital: 184502. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/184502>
- Tesis III.2o.P.94 P. Época: Novena, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito., Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XVII, Mayo de 2003, página 1219. Materia: Penal. Registro digital 184332. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/184332>
- Tesis III.1o.P.70 P. Época: Novena, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito., Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXIII, Enero de 2006, página 2327. Materia Penal. Registro digital: 176378. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/176378>
- Tesis XX.2o.82 P. Época: Novena, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito., Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXVII, Mayo de 2008, página 1014. Materia Penal. Registro digital: 169743. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/169743>
- Tesis 1a./J. 65/2009. Época: Novena, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXX, Julio de 2009, página 284. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Registro digital: 166907. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/166907>
- Tesis 1a./J. 72/2009. Época: Novena, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXXI, Enero de 2010, página 81. Materia: Penal. Registro digital: 165568. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/165568>
- Tesis 1a. CXVII/2013 (10a.). Época: Décima, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1, página 974. Materia(s): Administrativa. Registro digital: 2003415. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2003415>

- Tesis 1a./J. 26/2013 (10a.), Época: Décima, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1, página 729. Materia(s): Penal. Registro digital: 2003260. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2003260>
- Tesis 2a./J. 78/2019 (10a.). Época: Décima, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, página 2186. Materia(s): Administrativa. Registro digital: 2020068. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2020068>
- Tesis I.7o.P.125 P (10a.). Época: Décima, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 85, Abril de 2021, Tomo III, página 2316. Materia(s): Penal. Registro digital: 2022954. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022954>
- Tesis PC.I.A. J/5 A (11a.). Época: Undécima, Instancia: Plenos de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 10, Febrero de 2022, Tomo II, página 2095. Materia(s): Administrativa. Registro digital: 2024206. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2024206>
- Tesis 1a./J. 20/2022 (11a.). Época: Undécima, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 13, Mayo de 2022, Tomo III, página 3370. Materia(s): Penal. Registro digital: 2024653. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2024653>
- Tesis 1a./J. 135/2023 (11a.) Época: Undécima, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 30, Octubre de 2023, Tomo II, página 1453. Materia: Penal, Constitucional. Registro digital: 2028965. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2027367>
- Tesis 1a./J. 113/2024 (11a.) Época: Undécima, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 38, Junio de 2024, Tomo II, página 1455. Materia: Penal, Constitucional. Registro digital: 2027367. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2028965>

Proyecto de Acción de Inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019.

Ponente: Ministro Luis María Aguilar Morales. https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/proyectos_resolucion_scjn/documento/2022-08/AI%20130-2019%20Proyecto.pdf

Proyecto de sentencia del Amparo Directo en Revisión 1389/2019. Ponente:

Ministra Norma Piña Hernández. https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2019-08/ADR-1389-2019-190814.pdf

Sentencia recaída al Amparo Directo en Revisión 1405/2018. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministra Norma Lucía Piña Hernández, resuelta el 15 de mayo de 2019.

Sentencia recaída al Amparo Directo 124/2012. Tribunal Colegiado del Trigésimo Primer Circuito, Magistrado Presidente: Lic. José Atanacio Alpuche Marrufo. Magistrada Relatora: Lic. Mayra González Solís, resuelta el 10 de julio de 2012. Tema: Ocultamiento parcial de contabilidad. NEUN 11476948.

Sentencia recaída al Amparo en Revisión 44/2014. Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Decimosexto Circuito, Magistrado Ponente: José Guillermo Zárate Granados, resuelta el 24 de abril de 2014. Tema: Delito de ocultamiento de contabilidad. NEUN 14781562.

Sentencia recaída al Juicio de Amparo 583/2021. Juzgado Segundo de Distrito en el Estado de Sonora, Titular: Juez Manuel Hiram Rivera Navarro, resuelta el 13 de septiembre de 2021. Tema: Vinculación a proceso delito fiscal. NEUN 28098677.

Sentencia recaída en la Causa Penal 4/2018. Secretario en funciones de Juez Noveno de Distrito en el Estado de Sonora: Juan Mexía Borbón, resuelta el 7 de junio de 2022.

Sentencia recaída al Amparo en Revisión 653/2022. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro Juan Luis González Alcántara Carrancá, resuelta el 5 de julio de 2023.

Toca Penal 7/2018-F resuelta por el Tribunal Unitario del Decimocuarto Circuito, Magistrado Juan Ramón Rodríguez Minaya.

Toca Penal 38/2020-SPA26 resuelta por el Segundo Tribunal Unitario del Decimoséptimo Circuito, Magistrado Fernando Octavio Villarreal Delgado.

III. Literatura

- Acosta Romero, M. y López Betancourt, E. (1994). *Delitos Especiales*. México: Porrúa.
- Alonso González, L. M. (2007). El delito fiscal en los tributos autoliquidados. *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 77 (abril-junio 2007), 61-99. <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/issue/view/61>
- AMIJ. Asociación Mexicana de Impartidores de Justicia. (2022). *Guía de conceptos jurídicos: Teoría de la Ley Penal y del Delito*. Consultado el 20 de febrero de 2024 en <https://amij.org.mx/wp-content/uploads/2022/12/6-Teoria-del-Delito.pdf>
- Brenes Arias Abogados. (2016). *El Nexo de Causalidad como Presupuesto de Responsabilidad Civil*. <http://www.brenesariasabogados.com/contenido/wp-content/uploads/2016/10/el-nexo-de-causalidad.pdf>
- Calderón Martínez, A. T. (2017). *Teoría del delito y juicio oral*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3982-teoria-del-delito-y-juicio-oral-juicios-orales-numero-23>
- Camargo González, I. (2017). *Derecho Penal Fiscal. Delitos Fiscales*. México: Editorial Flores.
- Cardona Arismendi, E. (2018). El Delito Continuado. *Memoria Jurídica, Tomo I, Año I, No. 2* (abril 2018). Poder Judicial de Guanajuato. <https://poderjudicial-gto.gob.mx/memoriasjuridicas/pdfs/MemoriaJuridicaAbril2018.pdf>
- Chávez Hidalgo, I. G. (2021). El pago espontáneo en los delitos fiscales. *Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación*, Año II No. 3 (julio-diciembre 2021), 167-177. En https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/657341/Revista_PFF_N3_.pdf
- Chávez Ponce, I. E. (2019). Operaciones inexistentes y su “materialidad”. *Boletín Tributario*, No. 3 (octubre 2019), 30-41. <https://boletintributario.indetec.gob.mx/preview/3678>
- CINIF. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. (2014a). NIF A-3 Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros. http://fcaenlinea.unam.mx/anexos/1165/1165_u2_a3.pdf

- CINIF. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. (2014b). NIF A-5 Elementos básicos de los estados financieros. http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1165/1165_u3_a13.pdf
- Collado Yurrita, M. P. (1992). *Procesos por delitos fiscales. Problemática actual*. [Tesis de doctorado, Universidad Autónoma de Madrid]. En https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/4656/30990_collado_yurrita_maria_pilar.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Derecho en México. (2018). *El proceso penal en el sistema de justicia en México*. Consultado el 4 de marzo de 2024 en <https://derechoenmexico.mx/el-proceso-penal-en-el-sistema-de-justicia-en-mexico/>
- Díaz-Aranda, E. (2014). *Lecciones de Derecho Penal (para el nuevo sistema de justicia en México)*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. En <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3805/7.pdf>
- Díaz de León, M. A. (2000). *Diccionario de Derecho Procesal Penal* (Tomo I). México: Porrúa.
- DPEJ. (2023). *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/nullum-crimen-nulla-poena-sine-lege>
 Voz agravante, nullum crimen nulla poena sine lege
- El principio non bis in ídem*. (s.f.). Consultado el 17 de abril de 2023 en https://www.supremacorte.gob.mx/Transparencia/Documents/Becarios/Becarios_010.pdf
- Enciclopedia Jurídica. (2020). *Diccionario Jurídico de Derecho*. <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/delito/delito.htm>
- Ferrer Beltrán, J. (Coord.). (2023). *Manual de razonamiento probatorio*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación. <https://www.scjn.gob.mx/derechos-humanos/manuales-de-actuacion>
- FGR. Fiscalía General de la República. (19 de julio de 2017). ¿Cuáles son las etapas de un proceso en el Sistema de Justicia Penal? Consultado el 4 de marzo en <https://www.gob.mx/fgr/es/articulos/cuales-son-las-etapas-del-proceso-en-el-sistema-de-justicia-penal>

- Gaceta Parlamentaria. (2013). Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria Año XVI, Número 3857-C, 8 de septiembre de 2013. <https://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/sep/20130908-C.pdf>
- García Máñez, E. (1999). *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Porrúa.
- García Ocampo, E. (2008). La autoridad fiscal y el contribuyente, ante el delito de la defraudación. *Revista Académica de la Facultad de Derecho de la Universidad La Salle*, (11), 33-50. Consultado el 19 de agosto de 2022 en <https://repositorio.lasalle.mx/handle/lasalle/414>
- García Ramírez, S. (1981). *La imputabilidad en el derecho penal mexicano*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. En <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/385/1.pdf> <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/385/5.pdf>
- Godínez Castillo, H. (1997). *Tentativa en los delitos fiscales*. [Tesis de licenciatura, Universidad Panamericana]. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/208580>
- González Castro, J. A. (2008). *Teoría del delito*. Poder Judicial de Costa Rica. Programa de formación inicial de la defensa pública. <https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/27646.pdf>
- González Sanmiguel, N. N. (2005). *Análisis Jurídico de la Defraudación y la Evasión Fiscal*. [Tesis de maestría, Facultad de Derecho y Criminología de la Universidad Autónoma de Nuevo León]. <http://eprints.uanl.mx/1647/1/1020150546.PDF>
- Hernández Pliego, J. A. (2006). Libertad provisional bajo caución. Definición tomada de la obra *Programa de Derecho Procesal Penal*, editada por Porrúa en 2006. Consultado en Diccionario Jurídico: <http://diccionariojuridico.mx/definicion/libertad-provisional-bajo-caucion/#:~:text=La%20libertad%20provisional%20bajo%20cauci%C3%B3n,cauci%C3%B3n%2C%20mientras%20dura%20su%20procesamiento>

- IMCO. Instituto Mexicano para la Competitividad. (s. f.). *Glosario*. Voz “prisión preventiva”. Consultado el 4 de marzo de 2024 en: <https://imco.org.mx/justiciapenal/blog/definicion/prision-preventiva/>
- INEGI. Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2008). *Clasificación Mexicana de los Delitos 2008*. https://www.diputados.gob.mx/documentos/Congreso_Nacional_Legislativo/Doc/CMD_Integrado.pdf
- INEGI. Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2017). *Sistema de Cuentas Nacionales de México. Fuentes y Metodologías. Año base 2013. Cuentas Satélite de Trabajo No Remunerado de los Hogares*. https://www.snieg.mx/DocAcervoINN/documentacion/inf_nvo_acervo/SNIE/SCNM_Cuentas_Sat_Base_2013/SCNM_Metodo_TNRH_B2013.pdf
- Martínez González, R. (2021). Evolución del delito de defraudación fiscal equiparada a 40 años de su publicación. *Revista de la Procuraduría Fiscal de la Federación*, Año II No. 3 (julio-diciembre 2021), 73-81. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/653865/Revista_PFF_N3.pdf
- Michel Higuera, A. (2008). *Defraudación Fiscal*. México: Instituto Nacional de Ciencias Penales (INACIPE).
- Michel Higuera, A. (2013). Ocultamiento de contabilidad en visitas domiciliarias. *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Núm. 14 (septiembre de 2013). Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo. <https://www.tfja.gob.mx/cesmdfa/praxis-numero/14/>
- Michel Higuera, A. (2022). *Derecho Penal Fiscal*. México: Porrúa.
- Montes de Oca Romero, B. E. (2023). Delitos fiscales -Elementos básicos del procedimiento penal. *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Núm. 33 (enero-junio de 2023). Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. <https://www.tfja.gob.mx/cesmdfa/praxis-numero/33/>
- Morales Brand, J. L. E. (2010). La libertad personal en el sistema de justicia penal acusatorio adversarial. *Alter Enfoques Críticos*, Año I Núm. 2 (julio-diciembre 2010), 37-59. <http://www.alterenfoques.com/alter2>
- Morales Hernández, J. R. (2010). Aplicación del principio «non bis in ídem» en el ámbito fiscal. *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa Año II*,

Número 4. Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. <https://www.tfja.gob.mx/cesmdfa/praxis-numero/4/>

Muñoz Conde, F. (1999). *Teoría general del delito*. Colombia: Temis, S. A.

Nieto, D. [@david_nieto01]. (2023, 24 de agosto). ¿Quiénes son los responsables de los Delitos Fiscales? [Post]. X. https://twitter.com/david_nieto01/status/1694765105865449562

OCDE. (2019). *Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales*. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. <https://www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf>

Oxford Languages. (s.f.) *Diccionario bab.la* con definiciones proporcionadas por Oxford Languages. Voces error, expedir, enajenar, comprar, adquirir y artificio. Consultado el 13 de mayo de 2024 en <https://es.bab.la/diccionario/espanol/>

Padrón Álvarez, R. (2015). *El delito de defraudación fiscal en México es inconstitucional y se aplica discrecionalmente en perjuicio del contribuyente*. México: Dofiscal/Thomson Reuters.

Pardo Marquina, V. (19 de febrero de 2021). *Los medios comisivos del delito de agresión sexual: la violencia y la intimidación*. Obtenido de Noticias Jurídicas: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/16036-los-medios-comisivos-del-delito-de-agresion-sexual:-la-violencia-y-la-intimidacion/>

Peña González, O. y Almanza Altamirano, F. (2010). *Teoría del delito: manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*. Perú: Asociación Peruana de Ciencias Jurídicas y Conciliación (APECC).

Plascencia Villanueva, R. (2004). *Teoría del delito*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/44-teoria-del-delito-3a-reimp>

Poder Judicial de la Ciudad de México. (3 de agosto de 2016). *Sistema Penal Acusatorio. Etapas en el procedimiento penal acusatorio* [Video]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=an7EcfuWEGY&t=1s>

- Márquez Valencia, A. D. (s.f.). *La necesidad de contemplar los delitos informáticos en el Código Penal del Estado de Michoacán*. Biblioteca del Poder Judicial del Estado de Michoacán. Consultado el 23 de febrero de 2024 en <https://www.poderjudicialmichoacan.gob.mx/tribunalm/biblioteca/almadelia/Cap2.htm>
- RAE. Real Academia Española. (2024). *Diccionario de la lengua española*. Voces alterar, defraudar, destruir, ocultar, omitir, obtener, estratagema, ardid. <https://dle.rae.es/>
- Ríos Granados, G. (2005). Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado Nueva Serie*, Año XXXVIII Núm. 114 (septiembre-diciembre 2005), 1165-1186. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3857/4827>
- Rivera Leyva, A., y Rosas Ruíz, R. I. (2016). *Desarrollo Práctico de Análisis Sistemático del Delito de Robo Agravado en Dependencia de Lugar Habitado*. [Trabajo de licenciatura, Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Sinaloa]. <http://derecho.uas.edu.mx/documentos/DerechoPenalIII.pdf>
- Rodríguez Mejía, G. (1995). Infracciones y Delitos Fiscales. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, No. 82 (enero-abril de 1995). <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3326>
- Romero, C., Martínez, V. y Cacho, R. (2020). *Todo lo que usted quería saber sobre delitos fiscales*. México: Instituto Nacional de Ciencias Penales. En: <https://inacipe.gob.mx/assets/docs/carrusel/delitosfiscales.pdf>
- SCJN. (25 de octubre de 2021). *SCJN invalida preceptos que calificaban los delitos de contrabando, defraudación fiscal y los relacionados con los comprobantes fiscales falsos como amenazas a la seguridad nacional y los consideraba de prisión preventiva oficiosa* [Comunicado No. 325/2021]. <https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/noticia.asp?id=6633>
- SCJN. (24 de noviembre de 2022). *SCJN invalida artículos que calificaban diversos delitos como de prisión preventiva oficiosa y delincuencia organizada* [Comunicado No. 431/2022]. <https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/noticia.asp?id=7155>

- SHCP. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (6 de marzo de 2023). *La Procuraduría Fiscal de la Federación firma convenio de colaboración con las entidades federativas* [Comunicado No. 15]. <https://www.gob.mx/shcp/prensa/comunicado-no-15-la-procuraduria-fiscal-de-la-federacion-firma-convenio-de-colaboracion-con-las-entidades-federativas>
- Silva Carreras, A. (2021). La trata de personas y el tipo penal en México. *Revista Penal México*, Número 19 (julio-diciembre 2021). Instituto Nacional de Ciencias Penales. <https://revistaciencias.inacipe.gob.mx/index.php/01/article/view/457>
- UNAM. Universidad Nacional Autónoma de México. (1983). Voz “Defraudación fiscal”. En *Diccionario Jurídico Mexicano* (Tomo III). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1170/4.pdf>
- UNAM. Universidad Nacional Autónoma de México. (1983). Voz “Delito”. En *Diccionario Jurídico Mexicano* (Tomo III). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1170/4.pdf>
- UNAM. Universidad Nacional Autónoma de México. (1984). Voz “Tipo”. En *Diccionario Jurídico Mexicano* (Tomo VIII). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1175/11.pdf>
- Valdez Gutiérrez, C. A. (2003). *La Defraudación Fiscal, problemática del tipo y sus sanciones*. [Tesis de maestría, Facultad de Derecho y Criminología de la Universidad Autónoma de Nuevo León]. <http://eprints.uanl.mx/1516/1/1020148572.PDF>
- Verea Gómez, C. (2007). La acción penal en materia fiscal. *Epikieia*, Núm. 4 (primavera 2007). Revista del Departamento de Ciencias Sociales y Humanidades de la Universidad Iberoamericana León. <https://epikieia.iberoleon.mx/numeros/4.php>
- Villareal Palos, A. (2011). *La reforma constitucional en materia penal de junio de 2008 y el desarrollo de la acción penal privada*. [Ponencia]. Congreso REDIPAL (Virtual IV) Red de investigadores parlamentarios en línea. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Comisión Bicameral del Sistema de Bibliotecas. <https://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/redipal/CRV-IV-03-11.pdf>



Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC)
Lerdo de Tejada No. 2469, Col. Arcos Sur,
C.P. 44500, Guadalajara, Jalisco, México.

www.indetec.gob.mx

 @INDETECMX

 INDETEC_mx

 indetec_mx