

DELITOS FISCALES

La defraudación fiscal y el dictamen técnico contable en México. Un nuevo criterio jurisprudencial de la SCJN a favor de la seguridad jurídica

40

El presente texto tiene como principal objetivo reflexionar sobre la importancia de la tesis 1a/J. 187/2023, de acuerdo con la cual la SHCP cuenta con cinco años, desde la comisión de un delito de defraudación fiscal, para formular una querrella. De lo contrario, operará la prescripción. Se concluye con una exposición de las razones por las que su control por parte de la autoridad fiscal contribuye a la seguridad jurídica de las y los contribuyentes



Mtro. Franklin Martín Ruiz Gordillo, Socio Director de Legal, Compliance & Business Integrity



ANTECEDENTES

¿Qué es la defraudación fiscal?, ¿qué tipo de política criminal ha tenido México en su contra?, ¿qué papel juega en esto el dictamen técnico contable que emite la autoridad fiscal? A fines del año 2023, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) determinó, a través de la tesis 1a/J. 187/2023, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) tiene cinco años, desde la comisión de este delito, para formular querrela por defraudación a través del dictamen técnico contable, de lo contrario, operará la prescripción. En este sentido, el principal objetivo del presente texto es reflexionar sobre la importancia de dicha tesis jurisprudencial, a través de una exposición histórica, teórica y empírica del delito de defraudación fiscal y su control por parte de la autoridad fiscal, a efecto de contribuir a la seguridad jurídica de las y los contribuyentes en cuanto a la persecución penal de este delito fiscal.

El control de los delitos fiscales en México

Históricamente, los delitos tributarios y financieros, como parte de los delitos de *cuello blanco*, no ocuparon una posición relevante entre los debates públicos y la política penal y criminal de los países. No fue sino a través de grandes escándalos que los gobiernos de todo el mundo comenzaron a luchar activamente en contra de la delincuencia fiscal, generando serias agendas ejecutivas, concretos planes estratégicos y numerosas iniciativas legislativas para penalizar dichos fenómenos.

En el caso de México, por ejemplo, pasó mucho tiempo para que el combate al fraude fiscal fuese una realidad,

pues antes esta figura, por un lado, se subsumió al genérico fraude establecido en los Códigos Penales de 1871, 1929 y 1931; por otro, aunque en 1947 se promulgó la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, que por primera vez propuso el tipo penal de defraudación impositiva buscando castigar con prisión el fraude al fisco cometido en los impuestos interiores para proteger el normal funcionamiento de la administración pública, dicha normativa tuvo una aplicación limitada y casi inexistente. Lo anterior generó que la SHCP nunca hiciera efectivas tales sanciones, estableciendo, más bien, una política de naturaleza administrativa; basta observar el simple convenio entre las partes y la garantía del interés fiscal.

Y si bien, desde 1948, se introdujo la regulación de la defraudación en el Código Fiscal Federal o de la Federación (CFF), con sus consecuentes modificaciones en 1967 y 1981, no fue sino hasta finales de los años noventa (para ser precisos, con las Reformas de 1997 y 1999 al CFF) que hubo un cambio importante en la política penal en tanto que se aplicó al delito en comento una mayor penalidad y diversas calificativas, considerando que este no solo atentaba contra una mayor recaudación, sino también que se trataba de conductas contrarias a la estabilidad de las finanzas públicas, además de ser perjudicial e injusto para los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones. En 2014, junto al establecimiento de nuevas obligaciones tributarias y de facultades de gestión y comprobación fiscal, se creó un tipo penal contemplado en el artículo 113, fracción III, del CFF (en correlación con el artículo 69-B del mismo código), consistente en la expedición, adquisición o enajenación de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Para acceder al artículo 113 del CFF, escanee el código QR



Para acceder al artículo 69-B del CFF, escanee el código QR



Este tipo penal fue mutando y ampliándose para terminar estableciéndose en el artículo 113 Bis. Recientemente, esta política de corte punitivista (Derecho Penal con un fin correctivo y de disuasión) que le ha apostado más al endurecimiento de las tareas de control, vigilancia y liquidación de la administración hacendaria, quiso llevarse a un siguiente nivel, al publicarse en 2019 un decreto en materia de comprobantes fiscales falsos que reformaba dicho CFF en conjunto con la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, la Ley de Seguridad Nacional y el Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), elevando la defraudación fiscal a una cuestión de delincuencia organizada que atenta contra la seguridad nacional; un asunto, sin embargo, rápidamente impugnado por la Comisión Nacional de Derechos Humanos y diversos integrantes de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, quienes promovieron la acción de inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019, a través de la cual la SCJN, en 2022, declaró la invalidez de dichas reformas.¹

Para acceder al artículo 113 Bis del CFF, escanee el código QR



ANÁLISIS

El tipo penal vigente de la defraudación fiscal

Actualmente, la defraudación fiscal y la defraudación fiscal equiparada se encuentran en los artículos 108 y 109, dentro del Capítulo II “De los delitos fiscales” del CFF, lo que en primer lugar subraya su carácter federal y especial, pues no solo está contenido en una normativa federal –también especial en tanto no es en el Código Penal Federal–, sino en una ley administrativa como el CFF en que se aloja.

Para acceder a los artículos 108 y 109 del CFF, escanee el código QR



En cuanto a sus elementos del tipo, los artículos mencionados definen la defraudación como quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución (pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones) u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Se presume cometido el delito cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita. Asimismo, se equipara a quien 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

¹ Tras el fallo de la Corte, en 2024, en el marco del 107 aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la presidencia envió a la Cámara de Diputados una iniciativa de reforma al artículo 19 constitucional para incluir, entre otros, los delitos de defraudación fiscal a través de la evasión del pago de impuestos, así como del contrabando y el ocultamiento de ingresos o simulación de egresos, con lo cual, ante estos casos, el juzgador tendrá la facultad de ordenar la prisión preventiva oficiosa

la discrepancia en los plazos y, conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley indica, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

Así también será sancionado quien se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal; simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; sea responsable por omitir presentar por más de 12 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 o darle efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.

Para acceder a los
artículos 29 y 29-A del CFF,
escanee el código QR



En este sentido, resalta que la defraudación no solo configura la conducta de omisión en el pago de contribuciones, sino que además exige realizarla a través del uso de engaños o aprovechándose de errores y, también, que con esa conducta se obtengan beneficios que dañen los ingresos tributarios del fisco. De allí que, por un lado, se trata de una conducta dolosa y consciente del contribuyente físico o moral expresada a través de engaños, o bien del aprovechamiento de errores provenientes de las autoridades de la SHCP.

Por otro lado, tiene un nexo causal directo y anticipado por el contribuyente en cuanto busca un beneficio económico ilegítimo consistente en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, o en la recepción de un beneficio fiscal indebido; solicitar devoluciones, compensaciones o acreditamientos de contribuciones que no le corresponden, o bien omitir

contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas, declarando pérdidas fiscales inexistentes, así como la proyección de efectos fiscales a los CFDI sin que reúnan ni sustenten los requisitos de ley.

Por último, es de carácter patrimonial, pues conlleva una lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido, que es el derecho del fisco federal de recaudar las cantidades destinadas a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas de interés general, disminuyendo los recursos financieros del estado, en beneficio ilícito del patrimonio del autor del delito.

De igual forma –importante para el presente texto–, es un delito instantáneo y que requiere de la querella. Instantáneo porque se consuma hasta el momento en que el contribuyente presenta su declaración fiscal ante la oficina autorizada para recibirla y sellarse, mas no antes. De querella, pues las autoridades de carácter penal no pueden iniciar ninguna investigación, sin que exista petición expresa para ello por parte del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la SHCP.

Respecto a la punibilidad, actualmente se establecen las penas siguientes, mismas que han sido actualizadas y compiladas a través de la Resolución Miscelánea Fiscal en 2022 y 2023, elevando los montos aunque manteniendo la duración de la pena: prisión de tres meses a dos años, cuando el monto no exceda de \$2'236,480.00; prisión de dos años a cinco años cuando el monto exceda \$2'236,480.00, pero no de \$3'354,710.00, y de tres a nueve años cuando el monto sea mayor de \$3'354,710.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía, la pena será de tres meses a seis años (si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena podrá atenuarse hasta en un 50%).

Ahora bien, este delito será calificado cuando se origine por **(i)** usar documentos falsos; **(ii)** omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos –se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces–; **(iii)** manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan; **(iv)** no llevar los sistemas o registros contables a

... entre 2012 y 2023 las autoridades de persecución penal iniciaron un total de 38 mil 797 averiguaciones previas y/o carpetas de investigación por delitos fiscales...

que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros; **(v)** omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas; **(vi)** manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan; **(vii)** utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones; **(viii)** declarar pérdidas fiscales inexistentes; **(ix)** utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, del CFF, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo; **(x)** simular una prestación de servicios profesionales independientes, que se alude en el Título IV, Capítulo II, Sección IV de la LISR, respecto de sus trabajadores.

44

Calificación que permite contar con una tipificación más apropiada, puesto que la determinación de la conducta dolosa del sujeto queda vinculada a hechos u omisiones de carácter objetivo, que deben ser acreditados por la autoridad acusadora tanto al momento de formular la querella penal como en el curso del respectivo procedimiento judicial. En estos casos, cabe decir, la pena que corresponda se aumentará en una mitad, lo que elevaría los supuestos previstos en meses y años de prisión, de acuerdo con el monto defraudado.

Finalmente, es importante resaltar que en dicho articulado se incluye lo que algunos tratadistas han

definido como “una causa de justificación” y otros como “de exclusión” del delito; a saber, que no se formulará querella 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 medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. En este contexto, se ordena a la SHCP y a la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) abstenerse de presentar el requisito de procedibilidad exigido como indispensable para actualizar lo disponible por el artículo 92 en el sentido del procedimiento penal por delitos fiscales.

Para acceder al artículo 92 del CFF, escanee el código QR



Sin duda, este punto busca no criminalizar (sanción penal y reparación del daño) a quien, arrepentido, cubre de manera espontánea el pago total de la contribución omitida, siempre que no se hayan iniciado actos tendientes a la comprobación de las obligaciones fiscales.

Causas y consecuencias de los delitos fiscales en México

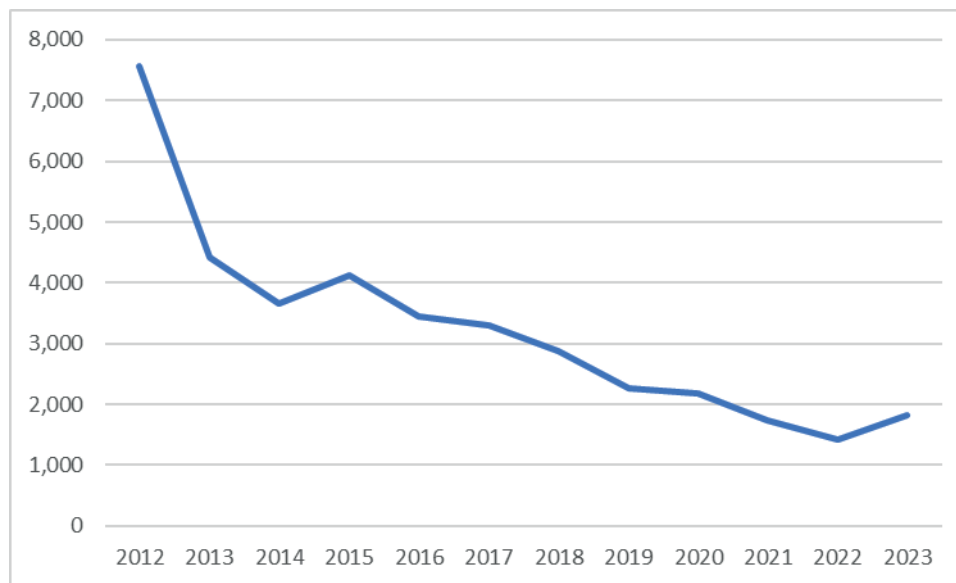
¿De qué magnitud es el fraude fiscal en nuestro país? A nivel general y de acuerdo con el Secretariado Ejecutivo del Sistema Nacional de Seguridad Pública (SESNSP), entre 2012 y 2023 las autoridades de persecución penal iniciaron un total de 38 mil 797 averiguaciones previas y/o carpetas de investigación por delitos fiscales² contenidos en el CFF (entre ellos, la

² Un delito fiscal es aquella conducta descrita en la ley fiscal, a la cual se le atribuye pena de prisión por violentar las normas más elementales del sistema tributario

defraudación, que es una de sus principales expresiones junto al contrabando, la evasión y la elusión fiscal), experimentando una caída en picada desde 2015, al pasar anualmente de cuatro mil 117 en dicho año a mil 812 en 2023.

Los estados de la República Mexicana que más averiguaciones o carpetas han tenido en estos más de 10 años son, en orden descendente: Ciudad de México, Sonora, Baja California, Tamaulipas y Jalisco:

Gráfica I. Averiguaciones previas y/o carpetas de investigación por delitos fiscales en México (2012-2023)



Fuente: elaboración propia con datos del SESNSP.

En cuanto a la información judicial, tomando de ejemplo el 2022 y de acuerdo con el Censo Nacional de Sistemas Penitenciarios Federal y Estatales del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, 110 personas se encontraban privadas de su libertad; de ellas, 15 estaban por prisión preventiva justificada, dos sin sentencia definitiva y 13 con sentencia definitiva en el fuero federal, así como cinco en prisión preventiva justificada, 16 con prisión preventiva oficiosa, 14 con sentencia no definitiva y 19 con sentencia definitiva en fuero federal (el resto en otro supuesto o sin identificar).

Es tal el impacto de la defraudación que México es uno de los países en el mundo que menos recauda contribuciones (alrededor del 17.9% del Producto Interno Bruto, por debajo del promedio de la región que es del 21.9%, y lejano del promedio de países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, situado en el 33.5%), entre otras razones

por la omisión en el pago de las contribuciones a las que se encuentran sujetas las personas ante la SHCP, lo que ha convertido la recaudación de impuestos en el principal desafío del sistema tributario en México.

Entre las causas más aludidas en este tipo de delitos, se encuentran: la falta de conciencia tributaria, la percepción de imparcialidad en los gastos estatales, el desconocimiento de programas gubernamentales, la falta de retribución equitativa del ingreso o justicia fiscal, así como la ineficacia estatal en el gasto, la corrupción, entre otros.

La investigación del delito de defraudación fiscal en México

En términos generales, corresponde a la SHCP –dependencia del Poder Ejecutivo General– la investigación y denuncia de los delitos fiscales de los que tenga conocimiento, sea a partir del ejercicio de sus

Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorga a la PFF la siguiente atribución:

... la garantía de seguridad jurídica como uno de los pilares sobre los cuales descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica...

facultades legales y reglamentarias, o bien cuando dicho conocimiento surja a partir de una denuncia hecha por algún particular; esto, de conformidad con el artículo 222 del CNPP.

Para acceder al artículo 222 del CNPP, escanee el código QR



46

Una vez conocida la probable comisión del delito de defraudación, previsto en los artículos 108 y 109 del CFF, corresponde exclusivamente a la PFF –institución federal que representa judicial y administrativamente a la secretaría, y quien interviene en los juicios y procedimientos en defensa del interés de la hacienda pública federal– formular el requisito de procedibilidad aludido en el artículo 92 (querella, tratándose de los delitos previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga indiciado). En efecto, la fracción XXX del artículo 26 del Reglamento

Denunciar, formular querella o efectuar cualquier otro requisito de procedibilidad ante el Ministerio Público de la Federación por los hechos que puedan constituir delitos en que la Secretaría resulte víctima u ofendida, tenga conocimiento o interés jurídico, la afecten o involucren, o sean cometidos por las personas servidoras públicas de la Secretaría en el desempeño de sus funciones; allegarse de los elementos probatorios del caso, representar a la Secretaría en los procedimientos penales, en su carácter de víctima u ofendida, como coadyuvante o asesor jurídico de la misma, por sí o a través de los abogados hacendarios que tenga adscritos; darle intervención al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; formular en los casos que procedan, la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón, siempre y cuando las unidades administrativas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés jurídico en el asunto de que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento y, conforme a los lineamientos que para tal efecto se emitan

Así, la PFF deberá formular la respectiva querella ante el Ministerio Público de la Federación, dentro de la cual establecerá, como mínimo y dependiendo del caso, aquellos elementos típicos de la defraudación que son: la omisión total o parcial del pago de contribuciones u obtención de un beneficio indebido; la utilización de engaños o aprovechamiento de errores y el perjuicio al fisco federal; lo anterior, a efecto de que la representación social inicie la investigación respectiva y dé inicio al procedimiento penal en su etapa de investigación inicial, donde se indagará si existe o no el hecho con apariencia de delito de defraudación fiscal.

De así serlo, el Ministerio Público se abocará a establecer, de la mano de sus policías y servicios periciales, la identidad o identidades del o los sujetos activos responsables y definirá su teoría del caso con los datos de prueba que haya obtenido.

Paralelamente a este procedimiento, la PFF realizará, a través de sus asesores especializados en materia penal fiscal, acciones de coordinación con el fiscal a efecto de definir la estrategia legal idónea que logre el esclarecimiento de los hechos, la responsabilidad del victimario y la reparación de los daños causados.

En caso de que la representación social estime que de la carpeta de investigación se desprenden datos suficientes para establecer el delito de defraudación fiscal en conexión con la autoría o participación de la persona imputada, solicitará al juez de control citar al imputado, así como fijar fecha y hora para la celebración de la audiencia inicial respectiva.

Uno de los elementos que da base y constancia objetiva de dicho conocimiento sobre el delito por parte de la autoridad tributaria es el llamado dictamen técnico contable –informe del SAT que constata, de primera mano, la existencia fáctica y jurídica del delito para que la autoridad fiscal esté en aptitud de presentar la querella requerida–; idóneo en el sentido de que no existe forma de que las y los contribuyentes tengan conocimiento del momento exacto en que la SHCP se entera de la omisión en la declaración y pago del impuesto correspondiente a la Federación, otorgando una ventaja indebida a dicha autoridad para arbitrariedades, por lo que este documento activa el cómputo del plazo de prescripción de los delitos fiscales, previsto en el artículo 100 del CFF y fijado en un plazo de cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito.

Para acceder al
artículo 100 del CFF,
escanee el código QR



CONCLUSIÓN

La tesis 1a./J. 187/2023 a favor de la seguridad jurídica

Así lo interpretó la reciente jurisprudencia de la Primera Sala de la SCJN (tesis 1a./J. 187/2023, con número de registro digital 2027797) sobre la cuestión fundamental de la prescripción del dictamen técnico contable en el procedimiento en materia penal por delitos fiscales, entre ellos, la defraudación fiscal. Desde una perspectiva de interpretación sistemática del sistema normativo y el consabido principio de seguridad jurídica, el fallo concluyó que la SHCP no tiene una ventana indefinida para presentar dicho dictamen, como se desprendía del artículo séptimo transitorio de la reforma de diciembre de 2011 al CFF, según el cual, para los delitos previstos en el *código que se hayan cometido con anterioridad a la entrada en vigor del presente decreto, se aplicarán los plazos de prescripción y las reglas de cómputo de los mismos, previstos en las disposiciones vigentes al momento en que se hubieren llevado a cabo*. A raíz de este fallo, más bien, debe hacerlo antes de que expire el plazo de cinco años desde la comisión del delito, evitando así la prescripción contemplada en el artículo 100.

Sin duda, este fallo deja atrás el histórico debate en tribunales acerca del cómputo del tiempo para la prescripción de los delitos fiscales que solo terminaba por ampliar el plazo al arbitrio de la autoridad. Lleva por delante la garantía de seguridad jurídica como uno de los pilares sobre los cuales descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión, dotando de pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias en sus dimensiones de estabilidad, proporcionalidad y jerarquía normativa del ordenamiento.

En específico, esta jurisprudencia se apoya en precedentes significativos, como la contradicción de tesis 361/2013, donde se establece la fecha inicial para el cómputo de la prescripción en delitos fiscales anteriores a la reforma de 2011, así como el amparo en revisión 459/2017, en el cual se reconoce el dictamen técnico contable como un elemento objetivo esencial en la formulación de querellas por defraudación fiscal. •