



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL  
CONSIDERADA DELINCUENCIA ORGANIZADA

## T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

CARLOS KUAUHTLI SUÁREZ PANTOJA

DIRECTORA DE TESIS:

MAESTRA MARÍA DE LA LUZ NÚÑEZ  
CAMACHO

2021

CIUDAD UNIVERSITARIA, CD.MX.





Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## DEDICATORIA

Por segunda vez a todos los profesores del país que dedican su vida al futuro de México, en especial a mi ejemplar profesora y asesora María de la Luz Núñez Camacho; por personas como usted y el ejemplo que dejan se puede creer en un futuro próspero.

A mis padres que me lo han dado todo.

# EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL CONSIDERADO DELINCUENCIA ORGANIZADA

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES Y GENERALIDADES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	4
1.1 Antecedentes del delito de defraudación fiscal en la época antigua.....	4
a) Los egipcios.....	4
b) Roma y el cristianismo.....	6
1.2 Antecedentes de la edad media a la época contemporánea.....	7
a) La reforma de Calvino en Ginebra.....	7
b) El motín del té (1773).....	8
c) Breve historia de la política fiscal en los Estados Unidos de América durante la segunda guerra mundial.....	10
d) La Sociedad de las Naciones y su control de paraísos fiscales en 1920.....	12
e) El secreto bancario de Suiza (1934).....	14
f) El Comité Fiscal y Financiero de la Unión Europea (1960).....	17
g) El “tax reform act” de los Estados Unidos de América de 1976 y la “Trust reglamentaria” de 1988.....	18
h) Declaración de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) contra las jurisdicciones confidenciales.....	20

i) El tratamiento en España a la defraudación fiscal en 1991, mediante el decreto de las “jurisdicciones no colaborativas”.....	23
1.3 Evolución del delito de defraudación fiscal en México.....	24
a) Código Penal para el D.F y Territorios (1871).....	24
b) Ordenanza general de Aduanas Marítimas y Fronterizas.....	25
c) La Ley Federal del Timbre (1893).....	27
d) La iniciativa de Miguel Alemán para sancionar la defraudación fiscal como delito.....	27
e) La Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947; (La Ley Penal de Defraudación Fiscal Impositiva).....	29
f) El delito de defraudación fiscal en el Código Fiscal de la Federación de 1982; su modalidad como delito grave, sus equiparables y la no libertad de caución.....	31
1.4 Generalidades del Delito de defraudación fiscal.....	33
a) Terminología y Definición.....	33
b) El bien jurídico tutelado.....	35
c) Tipo objetivo.....	36
d) Sujetos y objeto.....	39
e) Elementos subjetivos.....	41
Dolo y culpa.....	41
Tentativa.....	42
Omisión.....	43
f) Requisito de procedibilidad de la defraudación fiscal.....	43

CAPÍTULO II. LOS DELITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 108, 109 Y 113 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	47
2.1 El delito de Defraudación contemplado en el artículo 108, del Código Fiscal de la Federación.....	47
a) Omisión total o parcial del pago provisional o definitivo de contribuciones, o del impuesto del ejercicio.....	47
2.2 El delito previsto en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación..	50
a) Consignación en las declaraciones de deducciones falsas o de ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, realizados o determinados.....	50
b) Realización de erogaciones en un ejercicio fiscal superiores a los ingresos declarados en el mismo ejercicio y la no comprobación del origen de la discrepancia.....	54
c) Omisión de enterar cuando se retienen o recaudan contribuciones.	
d) Beneficiarse de un subsidio o estímulo fiscal.....	56
e) Simule uno o más actos o contratos.....	59
f) Omisión de presentar declaraciones dejando de pagar contribuciones.....	60
g) Efectos fiscales a comprobantes Fiscales Digitales ilícitos.....	61
2.3 La Simulación de uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.....	62
a) Concepto de simulación contractual.....	62
b) Los contratos en perjuicio de tercero.....	64
c) Requisitos del negocio simulado.....	66
d) La declaración judicial de simulación contractual.....	67

e) Relación del contrato simulado y la falsedad documental.....	69
2.4 Defraudación Fiscal Calificada.....	72
a) Penas aplicables.....	72
2.5 Factores que intervienen en la defraudación fiscal.....	78
2.6 La expedición de comprobantes fiscales apócrifos a que se refiere el artículo 113 Bis, del Código Fiscal de la Federación.....	80
<b>CAPÍTULO III. DELINCUENCIA ORGANIZADA.....</b>	<b>83</b>
3.1 Esfuerzos Internacionales para combatir la Delincuencia Organizada...	83
a) La Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Transnacional Organizada.....	83
b) Convención de la Organización de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada.....	88
3.2 Concepto y características de la Delincuencia Organizada.....	90
a) En la doctrina.....	90
b) Convención de Palermo y otros ordenamientos jurídicos.....	93
c) Naturaleza jurídica de delincuencia organizada.....	95
d) Configuración y características de una organización criminal.....	98
e) Pertenencia y Permanencia a una organización criminal.....	100
f) Fin económico.....	101
g) Corrupción.....	103
h) Comisión de delitos graves.....	105
3.3 Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, publicada en el DOF, el 7 de Nov. De 1996.....	107
a) Delitos que contempla dicha ley hasta el 31 de diciembre del 2019.....	107

CAPÍTULO IV. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL CONSIDERADA DELINCUENCIA ORGANIZADA.....	110
4.1 Tipo penal de la delincuencia organizada.....	110
a) Núcleo de la conducta típica.....	110
b) Pluralidad de conductas típicas alternativas.....	112
c) Objeto de la conducta típica de la organización.....	113
4.2 Causas y Efectos del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga 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 Penal Federal publicado en el DOF el 08 de noviembre del 2019.....	115
a) Causas que originaron la emisión del Decreto.....	115
b) Efectos del Decreto.....	118
4.3 Reformas a la LFCDO, LSN, y al CNPP.....	123
a) Reforma a la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada...	123
b) Reforma a la Ley de Seguridad Nacional.....	126
c) Reforma al Código Nacional de Procedimientos Penales.....	130
CONCLUSIONES.....	133
BBLIOGRAFÍA.....	145
WEBGRAFÍA.....	149



## Introducción.

El título del presente trabajo de investigación, refiere su tema central, que es “el delito de defraudación fiscal considerado delincuencia organizada”, en el capítulo I, se explican los orígenes del delito de defraudación fiscal, con el propósito de reconocer las causas y consecuencias ante la comisión de este ilícito, la forma en que se dieron los primeros grandes fraudes a lo largo de la historia para poder contextualizar el delito como problema social, político y económico; los diferentes esfuerzos de los órganos, comunidades y legislaciones que intentaron darle tratamiento al problema demostrando así el gran daño que representa para los estados la práctica de este tipo de delitos fiscales a nivel internacional y nacional, abordando nuestra historia como país independiente desde el primer código penal del México Independiente hasta el primer código fiscal de 1982. Se concluye abordando las generalidades del delito de defraudación fiscal para conocer todos los elementos objetivos y subjetivos del delito así como el bien jurídico que se protege desde un punto de vista doctrinal y retomando diferentes criterios que permitan formar un criterio propio sobre las características y el requisito para poder proceder penalmente ante la comisión de este delito.

En el capítulo II se analizan las conductas relativas a los delitos previstos en los artículos 108, 109 y 113 Bis del CFF, primeramente los relativos al fraude genérico en el artículo 108, para reconocer la problemática en la falta de técnica legislativa al tipificar los ilícitos y para reconocer el derecho objetivo tal cuál se prevé en la legislación con sus elementos y características; posteriormente se abarca lo conducente al

artículo 109, mismo que dispone el fraude equiparable, abordándolo y explicándolo desde un punto de vista doctrinal y por medio de jurisprudencia, lo que permite tener un criterio sobre cada supuesto de la conducta punible, con la misma pena que el fraude genérico. Posteriormente se analiza el concepto de simulación contractual ya que tiene una relación muy estrecha con la defraudación, siendo el instrumento el primero para llevar a cabo lo segundo, lo que se demuestra con la tipificación del artículo 113 Bis, un delito autónomo con la emisión del Decreto publicado en el DOF, del 08 de Noviembre del 2019.

En el capítulo III, se aborda el tema de la delincuencia organizada, en primer término los esfuerzos internacionales para su combate y sanción, así como su relevancia y preocupación por este fenómeno delictivo, posteriormente en un intento por profundizar en sus características y elementos, se explica su concepto en la doctrina y los principales propósitos y daños en su constitución, finalizando con un breve examen a la LFCDO, punto necesario para entender por qué la persecución de este delito se considera que se hace mediante un régimen de excepción.

El capítulo IV, contiene el análisis del motivo por el cual el delito de defraudación fiscal se consideró delincuencia organizada, partiendo del multicitado Decreto publicado oficialmente el 08 de Noviembre del 2019, continuando con el tipo penal del delito de delincuencia, organizada para luego contrastarlo con los motivos de la emisión de dicho Decreto. Además se abordan las reformas relativas a cada uno de los ordenamientos a que hace referencia el Decreto mencionado, con el

propósito de entender el objeto en cada uno de ellas, de las citadas reformas y adiciones, emitiendo una opinión, así como propuestas con el objeto de evitar que se vulneren entre otros derechos humanos el de presunción de inocencia.

# CAPÍTULO I. ANTECEDENTES Y GENERALIDADES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

## 1.1. Antecedentes del delito de defraudación fiscal en la época antigua

### a) Los egipcios

La historia que se tiene registrada de los impuestos egipcios sobrevive a través de papiros y grabados sobre monumentos como tumbas en gran parte gracias a los griegos dentro del año 200 a.C. cuando Egipto fue gobernado por una dinastía de inmigrantes de habla griega de Macedonia.

«En la ciudad Apollonopolis, dentro del territorio conocido como “Edfu” al occidente del río Nilo, mejor ubicado por la localización del gran templo de “Horus” como es conocido; se tienen registros sobre la recaudación fiscal en un papiro de nombre “apolonopolita” y datan del año 119 a 118 a.C.»<sup>1</sup>

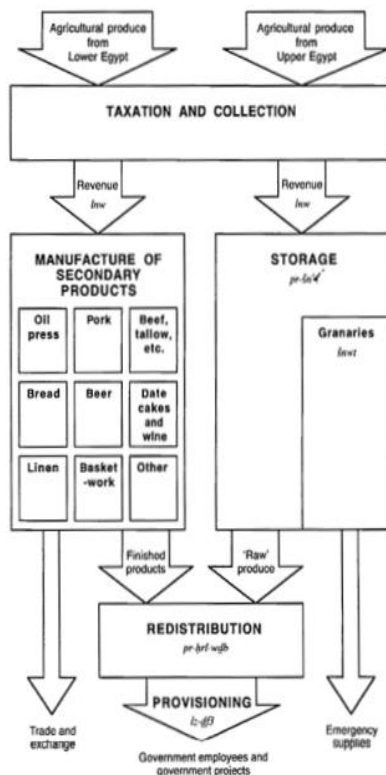
El rey de acuerdo a sus creencias, era la encarnación de un dios en una persona e imponía una alta tasa a la tierra privada en que se cultivaba. La presencia militar y de administradores del rey a quienes se les concedía porciones de tierra brindan claros indicios del uso de la fuerza para exigir su cumplimiento a los campesinos quienes tenían a cargo los cultivos. «Respecto a esto, los relieves de los “mastabas” (grabados sobre piedra) del imperio antiguo son explícitos, por lo que muchos de estos ciudadanos para no morir de hambre tenían que cometer fraudes enterrando sus alimentos para esconderlos de los administradores y soldados encargados de recolectarlos, incluso si eso les costaba la vida.»<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Thorolf Christensen, Dorothy, J. Thompson, Katelijn Vandorpe. “Land and Taxes in Ptolemaic Egypt”. Cambridge University Press, Year: 2017, p. 12.

<sup>2</sup> Sin autor. El pago de los impuestos en el antiguo Egipto. “National Geographic” publicación actualizada el 19 de enero del 2021. [en línea]  
<[https://historia.nationalgeographic.com.es/a/pago-impuestos-antiguo-egipto\\_7372](https://historia.nationalgeographic.com.es/a/pago-impuestos-antiguo-egipto_7372)>  
Consultado el 20/05/21.

Dentro de un diferente papiro, sobre la misma región Apollonopolite, de entre los años 120 a 119 a.C. se encuentran los “informes de cultivos”, donde se tenía registrada el área fiscal administrativa o “toparchies” como les llamaban a los centros de recaudación en las parcelas. De acuerdo a los montos recaudados para la extensa zona que era Edfu, solo el 40% de toda la tierra cultivable era recaudada en impuestos, lo que significa que la mayoría de los cultivos no sobrevivían a las inundaciones o a las sequías, o eran ocultados de los recaudadores. «Los informes de cultivos incluían las medidas de tierra de cada persona, por lo que muchos campesinos estaban obligados a modificar los límites que medía su parcela, engañando así a los recaudadores para no ser fiscalizados con rigor como si hubieran recolectado cultivos de toda la demarcación ya que no siempre era posible.»<sup>3</sup>



En el periodo arcaico de Egipto o la dinastía temprana, que data desde los años de 2920 a.C. se tiene registrado en la piedra de Palermo referencias de cobro de impuestos por parte del alto y del bajo Egipto, que correspondían al sur y norte de su geografía respectivamente. «A los administradores encargados de sellar la mercancía fiscalizada se les reconocía con el alto título de representantes del rey.»<sup>4</sup>

Como se aprecia en la imagen,<sup>5</sup> la zona del alto Egipto tenía la posibilidad de comerciar por la cercanía con los puertos del mar rojo. El bajo Egipto por su parte disponía de más supuestos de recaudación.

<sup>3</sup> Thorolf Christensen, Dorothy J.Ob. cit. p 15.

<sup>4</sup> Ibidem. p. 17.

<sup>5</sup> Toby A. H Wilkinson. “Early dynastic Egypt” Edit Routledge. U.S.A 1999. p. 107.

Para la recaudación de productos secundarios (el aceite, pan, cerveza o carne), se tenían contemplados departamentos especializados de la corte, mismos que se encuentran grabados en la tumba de "Pehernefer". «El primero era el departamento del aceite, debido a la alta exigencia de este producto se sabe de las prácticas fraudulentas para engañar a los auditores o escribas encargados de fiscalizar estos productos, consistentes en reutilizar el aceite quemado y brindarlo como sustituto para el momento en que se les gravara el bien.»<sup>6</sup>

## b) Roma y el cristianismo

En el evangelio según San Lucas 16, 1-8 se cita el primer antecedente bíblico de simulación contractual y defraudación:

“Decía también a los discípulos: Había un hombre rico que tenía un administrador, al cual acusaron de malgastar sus bienes. Lo llamó y le dijo ¿Qué es lo que me han contado de ti? Dame cuenta de tu administración porque ya no ocuparás más este puesto. El administrador pensó entonces ¿Qué voy a hacer ahora que mi señor me quita el cargo? ¿Cavar? No tengo fuerzas ¿Pedir limosna? Me da vergüenza. ¡Ya sé lo que voy a hacer, para que al dejar el puesto, haya quienes me reciban en su casa!. Llamó uno por uno a los deudores de su señor y preguntó al primero ¿Cuánto le debes a mi señor? Veinte barriles de aceite, le respondió. El administrador le dijo: Toma tu recibo, siéntate en seguida y anota diez. Después preguntó a otro: Y tú ¿cuánto debes? Cuatrocientos quintales de trigo, le respondió. El administrador le dijo: Toma tu recibo y anota trescientos. Y el señor alabó a este administrador deshonesto, por haber actuado tan hábilmente.”<sup>7</sup>

Hasta la época del cristianismo es que se va a respetar la recaudación de impuestos como una forma del poder público; fue en la época de Servio Tulio que existió una

---

<sup>6</sup> Ibidem. p. 111.

<sup>7</sup> “La biblia”, Nuevo Testamento, Brasil, edit. SBU, 1960 p. 960.

organización del sistema tributario por medio de la costumbre y de la forma en que estaba dividida la ciudad; los romanos fueron los primeros en legislar disposiciones fiscales con el “tributum capitis” para las personas y el “tributum soli” para los cultivos. «Cuando Servio Tulio decretó que las personas fueran inscritas al censo se consideró como pena para quien evadiera esta disposición, la renuncia al llamado a tomar armas, vista como una laceración a la posición social.»<sup>8</sup>

## 1.2. Antecedentes de la edad media a la época contemporánea

### a) La reforma de Calvino en Ginebra

La usura como dedicación o forma de ingresos siempre fue mal vista aunque practicada sin medida por la iglesia, hasta el siglo XVIII es que deja de ser una práctica inmoral. La filosofía griega cuyo principal crítico de la usura fue Aristóteles consideraba como práctica antinatural la forma de ganar dinero agregándole al mismo intereses; además de «las condenas conocidas por parte de la religión judeo-cristiana, puesto que el dinero como medio de cambio convencional, no se consideró parte de lo natural, y aún menos natural eran los intereses que se imponían a su préstamo.»<sup>9</sup>

La idea de Usura en el renacimiento era más bien tolerada, pues estaba legislada y regulada por el estado. El principal objetivo al dejar de considerarla antagónica a las costumbres religiosas era prohibir los beneficios predatorios, en especial por las frecuentes prácticas de la iglesia que se valía de un derecho divino sobre lo terrenal para engañar a los pueblos detentadores del legítimo derecho de sus tierras y posesiones, y así poder apropiarse de sus bienes y tierras, aunque incluso cuando no funcionaba el autoacreditamiento divino recurría al uso de las

---

<sup>8</sup> Tesis: González Sanmiguel Nancy Nelly. “Análisis jurídico de la defraudación y la evasión fiscal”. Tesis de maestría. México UANL. 2005. p. 48

<sup>9</sup> Hawkes David. “The culture of Usury in renaissance England”. U.S Edit Palgrave Macmillan. 2010. p. 47

armas. Esto fue hasta que reformadores eclesiásticos como Calvino pusieron en duda este derecho de la iglesia sobre los demás considerados sus subordinados.

Juan Calvino, teólogo francés fue el principal impulsor de la nueva doctrina eclesiástica sobre el protestantismo, pues basaba su fe únicamente en lo que la Biblia prescribía y no creía en imágenes impuestas; «entre sus postulados más importantes rechazaba la autoridad del papa sobre los cristianos lo que permitió terminar las prácticas fraudulentas en representación del derecho divino que se mandaban a hacer por el vaticano; es así como se luchó contra el escolasticismo eclesiástico que había sido heredado por los romanos.»<sup>10</sup>

En cuanto al protestantismo Luterano, fue la corriente que sentó las bases para la completa reforma a la iglesia católica, pues mantuvo una posición de repudio hacia las prácticas de la iglesia en Roma y del Papa, quien se sabe en ese entonces administraba bancos, aunque en principio fuera en beneficio de los pobres, siempre se benefició la iglesia de la renta de sus tierras a costa del pueblo común; Papas como Gregorio I antes del protestantismo de los reformadores se valían de prácticas fraudulentas y engaños para invadir tierras ajenas y tesoros en representación del poder divino, autoproclamándose santos y representantes de Dios en la tierra. «Bajo el papado de Gregorio en el vaticano, se tenía como costumbre fiscal firmar títulos como señal de reivindicación de la posesión de bienes ajenos entre otras prácticas fraudulentas contrarias a la doctrina católica.»<sup>11</sup>

## b) El motín del té (1773)

Las trece colonias eran gobernadas por el reino hegemónico de Inglaterra; debido a problemas con sus diversas colonias y a la disputa constante con Francia, la suavidad en el manejo de sus gobiernos se tornó en diferencias entre

---

<sup>10</sup> "The culture of Usury in renaissance England". David Hawkes. Edit Palgrave Macmillan. U.S 2010. p. 74

<sup>11</sup> Joao Calvino "As Institutas ou Tratado da Religiao Crista" Brasil, Edit. clássica (latim) volumen 4. p. 220.



estadounidenses e ingleses, los altos impuestos junto con la creación del impuesto del “timbre o de sellado” fueron de entre los principales descontentos.

Las colonias se enfrentaron con tumultos en Massachusetts y en Boston, mismo lugar donde se crea una «liga de ciudadanos deseosos de un nuevo orden de las cosas”. En estas ciudades además de revueltas se establecieron jurisdicciones no cooperativas, rebeldes ante el gobierno inglés y no pagadoras de impuestos, que se abstuvieron de la compra de té extranjero y de cualquier requerimiento fiscal inglés.»<sup>12</sup> El parlamento inconforme ante las pérdidas en las revueltas, ante la no obtención de ingresos y ante la irresolución de la asamblea de representantes estadounidenses que no respondía por los requerimientos fiscales, creaba nuevos impuestos a las cargas marítimas entre otras leyes fiscales como la “Ley del Motín”, consistente en que las colonias donde las tropas reales inglesas se encontraran se les debían proporcionar cuarteles y demás artículos necesarios, medida que se limitó a lo que la asamblea de estadounidenses consideraba necesario y no todas las exigencias de las tropas.

Entre estas inconformidades, se empezó a exigir por los colonos que los gravámenes «fueran al menos aprobados por una representación colona, pues no debían ser más gravados que gobernados»<sup>13</sup> y debían dar su consentimiento sobre las decisiones del gobierno de la forma en que estaban administrando y sobre las decisiones del parlamento en temas como la aprobación de impuestos internos y externos, pues era ilusorio que siempre terminarían siendo más externos que internos sin una representación patriota. Al no sentirse representados, decían estar exentos de cualquier dependencia hacia sus decisiones en especial las impositivas o fiscales.

Además de las jurisdicciones no colaborativas que rechazaban los impuestos reales de Jacobo I, comprando lo nacional antes que lo extranjero y no respondiendo ante las exigencias fiscales de renta que les requerían, «en cuestión

---

<sup>12</sup> Charles Botta. William L. Lewis “History of the war of the Independence of The united states of America”. Printed. Boston 1826. p.8.

<sup>13</sup> *Ibíd.* p. 96.

de moda para las damas el cambio se explayó como un ejercicio considerado nacionalista comprando todo lo producido localmente. Esta preferencia siempre por las mercancías que se producían en territorio patriota colono sobre las que venían de Inglaterra produjo inestabilidad en la economía inglesa»<sup>14</sup> debido al creciente repudio de sus productos como el té, sobre el que varias provincias se habían abstenido completamente de su consumo; además, el contrabando era practicado abiertamente y el personal fiscal de aduanas era comúnmente despreciado.

Los almacenes de té en Inglaterra se encontraban desbordantes del “producto de las indias orientales”, el impuesto al té había dejado en bancarrota la producción del bien en Inglaterra, fueron entonces enviadas grandes cantidades de té en embarcaciones hacia los principales puertos de los Estados Unidos, aproximadamente 600 cajas. Los patriotas no estaban dispuestos a ceder ante ninguna medida impuesta sobre un bien al que tanto se habían comprometido solidariamente, no consumir si no era local. «Un cargamento de los varios que permanecían anclados en muelles estadounidenses solicitó permiso al gobernador para desembarcar el té, no fue concedido este, pues primero debía ser despejado el camino de varios ciudadanos que permanecían en el muelle clausurando el manejo de estos cargamentos.»<sup>15</sup> Poco después, una persona disfrazada a la manera de los indios inició el tumulto, abriendo los cofres dentro del barco y vaciándolos sobre el mar, más personas se le unieron entre ellos capitanes, se calcula que alrededor de 340 cofres fueron vaciados.

### c) Breve Historia de la política fiscal en los Estados Unidos de América durante la segunda guerra mundial

En 1917, el gobierno de los Estados Unidos de América (EUA) preocupado por la expansión económica de sus empresas y por la gran evasión de impuestos por medio de regímenes fiscales preferentes y refugios fiscales que impedían el flujo

---

<sup>14</sup> Ibídem. p. 88

<sup>15</sup> Ibídem p. 127

del dinero en su estado, (ya que fue durante la segunda guerra mundial que los paraísos fiscales se explayaron, principalmente por los rezagos que había dejado la guerra), el gobierno de los EUA decidió adoptar políticas sobre el impuesto a la renta, consistentes en el procesamiento del enorme volumen de contribuyentes particulares a un solo flujo de información, parte de la ley de ingresos estadounidense; con el objetivo de que las sociedades informaran sobre salarios, dividendos e intereses pagados. Fue también por este medio que la tesorería contrataría mediadores expertos para que reconciliaran los objetivos de las grandes corporaciones y las personas adineradas con las necesidades del estado, con el fin de evitar las prácticas evasivas fiscales a las que ordinariamente recurrían los contribuyentes. «McAdoo, representante de la tesorería, había formado un tipo de tecnología política informal con un grupo libre de personas encargadas de estudiar políticas financieras y sus implicaciones sociales durante la administración de Wilson; fue así como evitó que la tesorería cayera en las manos de centros de poder dentro del gobierno y fuera de él.»<sup>16</sup>

Posteriormente a la administración de Wilson, bajo el gobierno republicano los EUA se convertirían en paraíso fiscal por excelencia; se atacaron las leyes que impedían el enriquecimiento de los ricos igual que las partes de los impuestos más redistributivos en tiempos de guerra, «en 1923 el rango efectivo de tasa para el 1% del pueblo más rico de Estados Unidos fue del 8% y hubiera sido de incluso menos, si los menos ricos no hubieran quedado fuera de estos privilegios.»<sup>17</sup>

El entonces ministro de hacienda Mellon mencionaba que existían tres diferentes tipos de contribuyentes ricos: «los que pagaban impuestos y a la vez reducían su ánimo empresarial o esfuerzo; los que traspasaban el impuesto a los consumidores incrementando el costo de la vida y aquellos que evadían el pago de impuestos, invirtiendo en bonos exentos de impuestos o trasladando su capital a regímenes de impuestos preferenciales.»<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Brownlee W. Elliot. "Federal taxation in America, a short history". Woodrow Wilson Center Press and University of Cambridge press. Nueva York 2004. p. 88.

<sup>17</sup> Idem.

<sup>18</sup> Ibídem. p. 89.

Por ende reducir las tasas impositivas a las corporaciones y a los adinerados, alentaba a estos a invertir en empresas más productivas y a tasas más altas. Mellon intentaba transformar el sistema fiscal como dice en su libro “El negocio del pueblo”; la revisión fiscal debe elaborarse por aquellos que han hecho un estudio cuidadoso del tema en sus aspectos más amplios, preparados para recomendar el curso que al final resultará ser el mejor para el país.

En 1929 el partido Republicano de Herbert Hoover siguió la política de Mellon, durante su mandato logró sentenciar a Al Capone por evasión de impuestos; por otra parte el gobierno demócrata de Franklin Roosevelt en 1935 subió la tasa impositiva para empresarios hasta un 90%. «En su mensaje al congreso explicó que “una concentración grande y no ideal de control depositado en unos cuantos sobre el empleo y bienestar de muchos era indeseable, sobre todo, si se trata de riqueza lograda por toda la comunidad o incluso las obtenidas por especulación, la propiedad de esta produce un interés público y una gran capacidad de pago”.»<sup>19</sup> Su objetivo, posteriormente explicado era crear una gama de oportunidades, frenando crecimientos malsanos y acumulaciones estériles, previniendo la defraudación y la evasión recurrente, que aumentara el beneficio de unos cuantos en perjuicio de muchos.

#### d) La Sociedad de las Naciones y su control de paraísos Fiscales en 1920

«El 10 de enero de 1920 se fundó La Sociedad de las Naciones Unidas, su creación fue en Ginebra Suiza, con la participación de la liga de las naciones, Estados Unidos de América no ingresó sino hasta después de la creación de la institución y tiempo después se le otorgó el acceso a México.»<sup>20</sup> Conforme a la exposición de motivos y su acta constitutiva en el acuerdo por el que se crea la Sociedad de Naciones, la

---

<sup>19</sup> Ibídem. p. 90.

<sup>20</sup> El ingreso de México a la sociedad de las naciones. [en línea] <<https://www.gob.mx/agn/articulos/agnrecuerda-el-ingreso-de-mexico-a-la-sociedad-de-naciones>> [consultada el 13/04/2021.] p. 20.

cooperación internacional, la intención de establecer un derecho internacional uniforme para controlar la creación de paraísos fiscales y la evasión fiscal, la eliminación de diplomacia secreta y la creación de convenios abiertos; eran objetivos propuestos.

«Fue el mismo Canciller de relaciones exteriores de los Estados Unidos de América, quien estuvo en contra de la propuesta de Woodrow, pues se creía que se intervendría en la política interna a costa de salvaguardar la integridad en otros países». <sup>21</sup>

Se va a explicar por qué esta disposición de crear un derecho internacional uniforme e incrementar la cooperación internacional eran contrarios a los propios intereses de los Estados Unidos, quien terminó siendo el principal obstáculo de la iniciativa que ellos mismos impulsaron; y que se convertiría en un régimen fiscal preferente y permisionario de evasiones para la gente acaudalada.

Primero, se entiende por paraíso fiscal: un territorio o estado que se caracteriza por aplicar un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas residentes y no residentes (que son en su mayoría); «cuando se domicilien para efectos legales en el mismo, estas ventajas consisten en la reducción significativa de impuestos o en la simple exención de los mismos y en algunos casos como el de Suiza, en el secreto bancario.» <sup>22</sup> Ventajas para quien produce sus ingresos en una jurisdicción normal impositiva ya que en un paraíso fiscal oculta la totalidad o parte de sus ganancias a las autoridades de donde se originaron los ingresos, logrando omitir el pago de las contribuciones que le correspondía respecto de todos sus ingresos.

---

<sup>21</sup> Blackemore, Erin “Por qué la sociedad de las naciones estuvo condenada antes de su nacimiento”, revista de historia, [en línea] enero del 2020.  
<<https://www.nationalgeographic.es/historia/2020/01/sociedad-de-naciones-condenada-antes-de-nacimiento>> [consultada el 14/04/2021.]

<sup>22</sup> Del Giudice, Michelle, *Capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación. Conferencia técnica de la consejera ministerial de finanzas*. Sin ed. Italia, 2000. p.3.

## e) El secreto bancario de Suiza (1934)

El secreto profesional se conoce por formar parte en el ejercicio de todas las profesiones, sean psicólogos, médicos o abogados, pues el cliente siempre debe tener la confianza de que su información está protegida. «El origen del secreto bancario surgió en el siglo XVI, primero como parte del derecho consuetudinario, posteriormente como parte del derecho privado en el derecho a la privacidad personal y la lealtad del mandatario.»<sup>23</sup> La banca suiza se había expresado antes de la legislación de 1934, en el sentido de que era irrelevante si se legislaba o no, puesto que es una obligación del banco observar siempre la secrecía y no se mencionaba expresamente el secreto bancario, sin embargo después de que la Alemania nazi intentara investigar los activos mantenidos en Suiza por judíos y otros “enemigos del estado”, la ley volvió a ser discutida para proteger a los clientes en la Ley bancaria, por lo que fueron dispuestas varias provisiones administrativas como el famoso artículo 47 de su Ley Bancaria:

“Cualquiera que en su calidad de funcionario o empleado de un banco, o como auditor o su empleado, o como miembro de la comisión bancaria o como funcionario o empleado de su oficina viole intencionalmente su deber de guardar silencio o su regla de secreto o cualquier persona que induzca o intente inducir a una persona a cometer tal delito, será sancionado con una multa de hasta 20.000 francos o prisión de hasta seis meses, o ambos. Si el infractor actuó con negligencia, será sancionado con una multa de hasta 10.000 francos.”<sup>24</sup>

Lo anterior quiere decir que la violación al secreto profesional sería un delito punible, sin embargo como no se preveían las formas en que el banco tendría el derecho o deber de dar información, quedó como una disposición principalmente de derecho privado, lo que hizo que Suiza fuera un refugio fiscal perfecto para quien quisiera

---

<sup>23</sup> Mueller Kurt “The Swiss banking secret: from a legal view”. Cambridge University press. 2021. p.3.

<sup>24</sup> Ibídem. p.4.

ocultar su capital al estado en que fue generado, lo que fue un incentivo para la defraudación fiscal a nivel internacional; pues pocos países regulaban el secreto bancario como delito ante su violación y en los demás países que lo regularon como delito, existe la obligación de brindar información siempre que la ley lo exija. Como es sabido, la medida tomada por Suiza se debió principalmente a que es el centro bancario mundial para los evasores de impuestos quienes refugiaron su capital en estos bancos para ocultarlo de posibles investigaciones en su contra o para que no se consideraran como ingresos generados en el territorio que fue creado al momento de presentar sus declaraciones fiscales. El secreto no terminaba cuando el contrato con el banco finalizaba, si se llegaran a difundir los datos de un cliente que ya no fuera cuentahabiente, este tenía el derecho a reclamar una compensación por los daños causados.

«La revelación de información es procedente solo cuando el cliente lo autorizaba y esto aplicaba para todas las instituciones de crédito establecidas en territorio suizo.»<sup>25</sup>

Al respecto, en México existen excepciones al Secreto Bancario en el artículo 142 de la Ley de Instituciones de Crédito la que aplica entre otras autoridades a las Fiscales Federales.

«Si bien por historia y costumbre la profesión bancaria no se considera un mandato personal profesional como es la abogacía, el sacerdocio o la medicina, ni está sujeta a un código de ética,»<sup>26</sup> existe la obligación de revelar información bajo mandato judicial. El código Suizo menciona las profesiones específicas con deber de guardar el secreto profesional pero no menciona la bancaria, por lo que no se puede imponer multas de las referidas en la ley bancaria, puesto que el deber público no puede dar lugar a enjuiciarse por una acción privada por indemnidad.

La no revelación de cuentas de los contribuyentes a menos que este lo autorice, no tiene relación alguna con el secreto bancario, sin embargo la legislación

---

<sup>25</sup> Idem.

<sup>26</sup> The Swiss banking secret, Mueller Kurt, Op. cit. p.5.

Suiza prevé que una relación entre los ciudadanos y las autoridades del gobierno debe ser confidencial incluso en materia de impuestos; para sus leyes es deber del contribuyente declarar ante la autoridad sus ingresos o cuando esta se lo requiera, esto incluye presentar una lista de deudas y de acreedores y la cantidad de intereses pagados sobre dichas deudas, si no se cumple con esta obligación se corre el riesgo de que la autoridad le determine una base de ingresos o los asuma presuntivamente. «La posibilidad de que la autoridad pueda interrogar a terceros relacionados con el contribuyente es nula en Suiza, se confía en la cooperación de su gobierno federal con el cantonal y su confianza en la alta retención de impuestos que es del 30% sobre la renta de capital, sobre los depósitos y sobre los intereses bancarios,»<sup>27</sup> la consideran medida suficiente para evitar la evasión fiscal a gran escala.

La cooperación internacional se ha limitado a asuntos civiles y penales, dejando los asuntos administrativos fuera, incluso los penal-fiscal. La información del contribuyente seguiría siendo protegida por la ley bancaria, la cual solo puede ser proporcionada si existe un tratado para evitar la doble imposición, como el convenio de la OCDE sobre modelo tributario; respecto al que Suiza hizo, contiene una reserva expresa a su artículo 26, limitando la información a la que fuere necesaria para el correcto reparto de beneficios de establecimientos permanentes en dos países, para reducir las retenciones de fuentes de ingresos en el país de origen o cuando se reclame el monto del crédito fiscal por el país en que reside el contribuyente, Suiza considera que es deber de cada país promover leyes internas para evitar la evasión fiscal.

El marco de regulaciones extraterritoriales solo puede ser efectivo una vez que los banqueros equiparen el riesgo con los beneficios; pues a pesar de los inconvenientes del secreto bancario en la cooperación internacional, este se permite con el fin de atraer inversión en un país.

---

<sup>27</sup> *Ibidem.* p.17.



En 2014, Suiza acordó unirse al tratado de la OCDE para evitar la evasión de impuestos, sin embargo «existen evidencias de la ineficiencia del grupo conocido como el G20, en su combate a la evasión y a la defraudación fiscal, pues muchos de los intereses de ciudadanos estadounidenses son trasladados a bancos Suizos sin ser declarados en su lugar de origen.»<sup>28</sup>

## f) El Comité Fiscal y Financiero de la Unión Europea (1960)

La Comisión Europea fue creada en 1958, equiparable al entonces Comité Fiscal y Financiero; su función es velar por los intereses generales de la Unión Europea (UE), proponiendo y comprobando el funcionamiento de la legislación, «aplica políticas públicas, elabora el presupuesto anual de la UE; fija prioridades de gasto junto con el Parlamento y el Consejo, supervisa como se gasta el dinero con auxilio del Tribunal de Cuentas, representa a la UE en la celebración de tratados etc. Se conforma por 27 comisarios, uno de cada país.»<sup>29</sup>

La coordinación fiscal de la UE buscaba armonizar las leyes fiscales en los foros internacionales de la OCDE. El inicio fue en 1960 cuando se dejaron de cobrar derechos por el traslado de mercancías en las aduanas de todos los países de la UE, aunque los estados eran libres de elegir los regímenes fiscales de su preferencia, lo que facilitaba la concesión de exenciones fiscales evadiendo impuestos mediante la obtención de beneficios impositivos que brindaban distintos estados para poder disminuir la carga tributaria. «Se aunaba además la imposición indirecta de gravámenes que afectaba la libre circulación de mercancías, por lo que se hizo necesario un alto grado de armonización legal fiscal, propuesto durante el año 1957 en el Tratado de Roma por la UE».<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Donato Masciandaro y Olga Malakina. "Banking secrecy and global finance. Economic and political issues" Italia. Edit. Palgrave Macmillan. 2015. p 218.

<sup>29</sup> Consultada en página oficial de la UE. [en línea] [https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission\\_es](https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_es) consultado el 14/04/2021.

<sup>30</sup> Página "Eur-lex" de la UE [en línea] <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/2102.html> consultada el 14/04/2021.

«La armonización del impuesto sobre sociedades fue resultado del Tratado, también se armonizó lo relativo a impuestos indirectos, pero no se acordó lo respectivo a la fiscalidad directa (sobre ingresos reales de las personas)». <sup>31</sup>

Fue en 1963, que el Comité Fiscal y Financiero de la Unión Europea adscrito dentro de la comisión de las comunidades europeas, dedicado a la armonización fiscal se encargó de lo referente a la doble imposición de dividendos y a la imposición personal y societaria en un intento de integración; sin embargo sólo logró establecerse una base mínima en la aplicación de impuestos societarios y respecto a los ingresos personales se acordó que era potestativo de cada país su imposición puesto que no afectaban la libre competencia.

#### g) El “tax reform act” de los Estados Unidos de América de 1976 y la “Trust reglamentaria” de 1988

El 4 de octubre de 1976, fue firmada por el entonces presidente de los Estados Unidos de América Gerard R. Ford la ley por la que se reformaba el Código Fiscal; en su discurso de promulgación informó que en esta reforma se disponía elevar la tasa mínima de rango imponible para las personas de ingresos altos además de disponer medidas para evitar que se refugiaran los ingresos fiscales. «Liberalizaba el impuesto sobre el patrimonio para las personas de clase media baja; apoyaba a las familias propietarias de granjas y de negocios para que no se les pudieran liquidar sus bienes a costa de pagar los impuestos, esto con el objetivo de hacer equitativo el sistema estatal de fiscalización.» <sup>32</sup>

Sin embargo la política internacional de ese entonces se manejaba por la liberalización de impuestos y por regímenes fiscales preferentes, en Inglaterra se liberalizó abiertamente el impuesto directo bajo la ministración de Margaret Thatcher,

---

<sup>31</sup> Fernández Méndez Andrés. “La política fiscal en la unión europea, prioridades para los próximos años”. Sin edit. Universidad de Santiago de Compostela p. 3.

<sup>32</sup> Discurso presidencial [consultado en línea]:  
<https://www.presidency.ucsb.edu/documents/statement-signing-the-tax-reform-act-1976>  
[consultado el 15/04/2021.]

posteriormente Ronald Reagan presidente de Estados Unidos de América, haría importantes recortes fiscales al darse cuenta que generaban superávit financiero atrayendo la inversión. Se disponían también excepciones fiscales que no se habían previsto antes, como el impuesto a las ganancias por tenencia de bienes; el gobierno amplió el periodo respecto al gravamen de ganancias de capital hasta por 12 años, se podían deducir los ingresos de aquellos bienes que hubieran tenido una ganancia por tenencia a largo plazo de no más de 50% del valor del bien; entre otras medidas. «Ahora se creaban paraísos fiscales con el beneplácito de Inglaterra y Estados Unidos, por su parte la OCDE declaró que estas jurisdicciones confidenciales estaban ocasionando grandes perjuicios al erosionar la fiscalidad de los países, provocando perjuicios al comercio, a las inversiones y a la equidad social sobre todo.»<sup>33</sup>

Es importante conocer la figura del *trust* o fideicomiso en lengua hispana para conocer sus impactos fiscales, pues considerándose una figura jurídica con personalidad propia para algunos, se vuelve caótico saber de quién son los bienes que constituyen el objeto del “trust”, «muchas veces es usado como medio para camuflajear y ocultar los ingresos de una persona que quiere omitir el cobro de impuestos trasladándolos bajo la figura de donaciones objeto de fideicomiso en lugares que comúnmente son jurisdicciones confidenciales, diferentes al lugar de origen en que fueron obtenidos.»<sup>34</sup> Esta figura va de la mano con el contrato simulado, pues se aparenta que los bienes están a cargo de alguien más cuando en la realidad siguen siendo del propietario original; lo que constituye un fraude para quien tenía un derecho de cobro sobre estos bienes.

La doctrina impide conservar una sola definición para el trust anglosajón por lo que no hay una definición estatutaria en su derecho; «el “American law institute” lo define como una relación fiduciaria sobre una propiedad que surge de la

---

<sup>33</sup> E. Meldman Robert “The effect of the tax reform act of 1976 upon federal tax consequences of ordinary transactions in real state”. [en línea] consultado en pdf en <https://core.ac.uk/download/pdf/148689839.pdf>

<sup>34</sup> Tesis: Molina Juan Manuel. “Evasión impositiva en fideicomisos inmobiliarios”. Trabajo final de grado. Argentina. Instituto universitario aeronáutico. 2013. p. 86.

manifestación expresa de celebrar dicha figura, y sujeta al propietario o titular quien maneja la propiedad en beneficio de una causa caritativa o de una o más personas donde al menos una de estas no es el único beneficiario.»<sup>35</sup>

El truster es el fideicomitente, creador y constituyente del trust, propietario del bien mueble o inmueble, tangible o intangible. El trustee o fiduciario es la persona jurídica o natural que recibe el traspaso del título de propiedad de manos del constituyente, esta debe tener capacidad para recibir los bienes y ejecutar los deberes del cargo, esta persona tiene la obligación de actuar en beneficio del benefactor del trust (tercer elemento personal del trust) y debe abstenerse de obtener ventajas en el mismo.

La sección 807 del Uniform Trust Code estadounidense, incluye la cláusula de derecho internacional privado, al aceptar una delegación de poderes o deberes, el fiduciario se convierte en un “trustee”; sujeto a la ley de un estado. «Todos los poderes discrecionales y los generales están sometidos a las obligaciones del trust, administrando “como lo haría un inversor prudente”, se incluye la acción “trecing” en beneficio de acreedores de los bienes sujetos al trust, consistente en ordenar al fiduciario revocar ventas que haya realizado en perjuicio de terceros.»<sup>36</sup>

## h) Declaración de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) contra las jurisdicciones confidenciales

La OCDE elaboró un listado donde se establecieron tres tipos de jurisdicciones fiscales independientes a las que se les da tratamiento de países soberanos:

“1) Lista negra de jurisdicciones que no habían mostrado ninguna predisposición hacia una mayor transparencia en cuanto a su régimen fiscal; pero que basta el

---

<sup>35</sup> Cruz Torres Zoraida. “El trust anglosajón y el derecho internacional privado: evolución y futuro” Prensa de Universidad de Zaragoza. 2018. p.54.

<sup>36</sup> Gambeta Diego. “Trust, making and breaking cooperative relations”, Oxford University libraries imaging services. USA 2008. p. p. 111 y 158.

compromiso de someterse a los estándares fiscales internacionales y la manifestación de suscribir tratados fiscales bilaterales para salir de ella; 2) Lista gris de jurisdicciones dispuestas a cumplir con los estándares de transparencia fiscal e intercambio de información fiscal de la OCDE, pero sin evidencias de haber realizado progresos en tal sentido; esta lista se subdivide en dos subgrupos, los paraísos fiscales y “otros centros financieros”; 3) Lista blanca de jurisdicciones que ya habían aplicado sustancialmente los estándares fijados por la OCDE, mediante la firma de doce acuerdos bilaterales con otras jurisdicciones.”<sup>37</sup>

En 1998 la OCDE en su informe sobre competencia fiscal perniciosa, publica otro listado sobre las características que debe tener un estado o jurisdicción para ser considerado paraíso fiscal. 1. Nivel de tributación bajo o nulo. 2. Falta de transparencia en especial respecto al sistema fiscal. 3. Falta de intercambio efectivo de información. 4. Inexistencia de actividad económica sustancial en su jurisdicción. Estos estándares establecidos por la OCDE obligan a los Estados al intercambio de datos a instancia de parte, cuando ésta sea “previsiblemente relevante” para la Administración fiscal solicitante lo que incluye no establecer restricciones de secreto bancario.

En 2017, el Grupo de trabajo sobre delitos fiscales de la OCDE, mediante datos estadísticos proporcionados por 31 países, elaboró un documento consistente en una guía con 10 puntos primordiales para el combate a la evasión fiscal. Este documento contiene riesgos clave y la mejor forma de aprovechar las herramientas para la cooperación internacional, se tiene registro de que los rendimientos en la investigación tributaria penal conforme a esta guía han recuperado fondos de 150% hasta 1500% de retorno de inversión.

“Los diez puntos de recomendación para el combate a la evasión de impuestos prevé la penalización del delito de defraudación y de infracciones tributarias en general, en

---

<sup>37</sup> Azahara García Heras, María “Paraísos fiscales, un futuro incierto en su concepción actual”. Tesina, España 2016 p. 7.

poder embargar o incautar efectivamente activos, tener una estructura organizacional con responsabilidades específicas, tener un marco efectivo para la cooperación interinstitucional, crear comités conjuntos para coordinar políticas en áreas de responsabilidad compartida, hacer reuniones interinstitucionales de capacitación para compartir tendencias de la delincuencia financiera, son de entre las principales medidas.”<sup>38</sup>

La estrategia consiste en evaluar primero los riesgos y las formas de inhibir la conducta como se muestra en el cuadro siguiente.

Fraude fiscal (crimen organizado y grave)	Lucha y prevención del fraude	Medidas contra el fraude	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investigaciones e inspecciones fiscales</li> <li>• Acción judicial y sanciones</li> <li>• Eliminación de los círculos financieros legales</li> <li>• Cooperación con el sistema o policía judiciales</li> </ul>
Evasión fiscal (economía sumergida, infradeclaración de rentas, empleo irregular)	Controles y sanciones		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controles, investigaciones</li> <li>• Inspecciones tributarias (análisis del riesgo)</li> <li>• Acción judicial y sanciones</li> <li>• Recaudación de impuestos</li> </ul>
Elusión fiscal (planificación fiscal agresiva, modelos de elusión)	Supervisión y cooperación		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestión del riesgo</li> <li>• Controles del personal de oficina y campo</li> <li>• Primeras visitas oficiales</li> <li>• Recaudación de impuestos</li> </ul>
Cumplimiento de las obligaciones fiscales (declaración voluntaria, cumplimiento íntegro de las obligaciones fiscales)	Asistencia y simplificación		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Información y formularios</li> <li>• Cooperación con grupos de interés</li> <li>• Supervisión horizontal</li> <li>• Acuerdos tributarios previos</li> </ul>

La consideración del delito de defraudación como determinante de otros ha resultado en una mejor cooperación interinstitucional y un mejor orden entre agencias de inteligencia y el sector privado. Algunas jurisdicciones reportaron efectos disuasivos en la incidencia de la defraudación por la persecución de delitos de esta forma, junto con el mejor emprendimiento de juicios y el incremento en el número de procesamientos.

<sup>38</sup> OCDE (2019), Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales, OCDE, París. [en línea] consultado en [www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf](http://www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf) p. 1. [Consulta el 16/04/2021].

## I) El tratamiento en España a la defraudación fiscal en 1991, mediante el decreto de las “jurisdicciones no colaborativas”

Uno de los derechos fundamentales de los estados es la soberanía fiscal, derecho que forma parte de las prerrogativas dentro del catálogo de poderes de los estados miembros de la Unión Europea; uno de los objetivos de esta integración es combatir la elusión y evasión armonizando los impuestos, así como luchar contra la planificación fiscal agresiva. El concepto de paraíso fiscal, no estaba contemplado en el sistema legal español, se admitía el modelo establecido por la OCDE consistente en una lista de países y territorios considerados paraísos fiscales. La condición de paraíso fiscal se reguló en España con “la Ley 17 de 1991”.

La ley en comento contenía medidas fiscales urgentes y estaba relacionada con la Ley de Presupuesto General del Estado para el mismo año; «establece en su artículo 1 la relación con países considerados como paraísos fiscales; de igual modo establece que dejarán de considerarse paraísos fiscales cuando exista un acuerdo de intercambio de información o un acuerdo de doble imposición con cláusula de información.»<sup>39</sup> Posteriormente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para Personas no Residentes se añadieron los supuestos de paraísos fiscales de acuerdo a la OCDE.

«La fundamentación de la política fiscal de la Unión Europea se dispone en el Tratado de Funcionamiento de la UE (2010), sobre la armonización legislativa en materia impositiva, los impuestos que tienen efectos indirectos en la configuración del mercado interior, lo referente a la lucha contra el fraude y por último sobre la cooperación reforzada, que se supedita a los Tratados y al Derecho de la Unión.»<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Paraísos fiscales, un futuro incierto Ob. Cit. p. 26

<sup>40</sup> Ibídem. p. 9.

## 1.3 Evolución del delito de defraudación fiscal en México

### a) Código Penal para el D.F y Territorios (1871)

En el año 1871 se aprobó el primer “Código Penal para el D.F Sobre Delitos de Fuero Común y para el Territorio de Baja California, Aplicable en Materia Federal sobre Delitos Contra la Federación”, conocido por muchos como el Código Martínez de Castro; jurisconsulto nombrado en 1862 por el presidente Juárez para formar parte de la comisión para elaborar el Código Penal del Distrito Federal. El código fue juzgado muy favorablemente en un congreso de criminólogos celebrado en Europa en aquel tiempo.

«En la exposición de motivos, Martínez de Castro advierte la necesidad de su creación para dejar de lado el arbitrismo y la discrecionalidad, además de las leyes extranjeras que rara vez convenían a nuestro pueblo.»<sup>41</sup> Se dice que fue de fundamentación clásica por preservar en su creación la moral como base de la responsabilidad penal fundada en el libre albedrío, igual que la inteligencia y la voluntad. La pena era de carácter retributivo, entre ellas se regulaba la pena de muerte.

El Código de referencia, dentro de su Libro Tercero referente a delitos en particular en el Título Primero sobre delitos contra la propiedad, Capítulo V, artículo 413, define y tipifica el delito de fraude como:

«Hay fraude siempre que engañando a uno, o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa, o alcanza un lucro indebido con perjuicio de aquél»<sup>42</sup>

Esta fue la primera disposición para tipificar el delito de fraude en México, con elementos semejantes a los que se prevén para este ilícito en la actual

---

<sup>41</sup> Carrancá y Trujillo. “Martínez de Castro y el código penal de 1871” IJ [en línea] <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revenj/cont/32/ntj/ntj15.pdf> p. 1. [consulta 18/04/2021].

<sup>42</sup> Archivos de criminología, seguridad privada y criminalística. [En línea] <file:///C:/Users/carlo/Downloads/Dialnet-EvolucionLegislativaDeLaDefraudacionFiscal-5290988.pdf> p. 3. [consultado el 19/04/2021.]



legislación penal; tipo que adoptaron la mayoría de las entidades federativas en sus códigos penales; fue hasta el año 1931 que se eliminó la frase última del delito “con perjuicio de aquel”, para los casos en que el criminal no dirigiera la conducta al mismo sujeto pasivo; propiciando también que el titular del patrimonio defraudado fuera la Secretaría de Hacienda.

## b) Ordenanza general de Aduanas Marítimas y Fronterizas

En 1887 se establecen los delitos de competencia federal fiscal en el Código General de Aduanas Marítimas y Fronterizas, de igual forma si en su comisión existía concurso de delitos que no fueran de orden fiscal propiamente, se mantenía la unidad de jurisdicción por economía procesal. La Ordenanza general de Aduanas Marítimas y Fronterizas es sustituida cuatro años después por una nueva expedida bajo el mandato del presidente Porfirio Díaz en 1891.

En el capítulo XVIII y penúltimo de la nueva ordenanza se regulan los únicos dos delitos fiscales previstos: el de alteración o falsificación de documentos oficiales y el de quebrantamiento doloso de sellos. Como contravenciones regulaba: «1. La defraudación, sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad o en ambas cosas las mercancías que legalmente manifestadas causarían mayores derechos y 2. La omisión de los requisitos que la ley señalara como esenciales para las operaciones relativas al cobro de derechos de importación o exportación.»<sup>43</sup> La definición de defraudación fue la siguiente:

“Pretender eludir en todo o en parte el pago de los derechos fiscales, sea porque para el despacho aduanal se declaren las mercancías con menor peso o medida de la que tienen; porque se declaren de clase inferior a la verdadera; porque vengan de cualquier manera ocultas, simulando la mercancía declarada, para causar menores

---

<sup>43</sup> La ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de los Estados Unidos Mexicanos. Macedo y Castillo editores. 1891 [en línea] [http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080046639/1080046639\\_MA.PDF](http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080046639/1080046639_MA.PDF) p. 1 y 2. [Consultado el 20/04/2021].

derechos que los que legalmente correspondan, o porque no hayan sido manifestadas en el pedimento de despacho.<sup>44</sup>

La defraudación se dividió en suplantación de mercancía simple, cuando en la declaración se manifestó un menor monto o menor calidad y si se declaraba que el producto es de origen nacional y se descubría que era fabricado en el extranjero; y sería artificiosa cuando una mercancía fuera oculta dentro de otras y se pretendiera disimular en el reconocimiento aduanal.

En la emisión de facturas que se dejaba a la buena fe del capitán, se transfería el documento al cónsul en una solicitud para el despacho de mercancías, que era rectificadas por los contadores y una vez visto, si las operaciones aritméticas la cotización y el pedimento en general presentaban irregularidades y hubo hechos u omisiones que ameritaran la presunción de fraude se le daba vista al cónsul y procedía a la aplicación de una pena especificada en el código citado cuya proporcionalidad se dejaba al arbitrio de la autoridad. También en el caso de que un funcionario llamado “vista” se percatara físicamente de que los objetos no correspondían al tiro o ancho escrito en el pedimento, se anotaba la rectificación que posteriormente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) iba a cobrarle al capitán o al dueño de las mercancías. Las penas y las sanciones por las contravenciones se establecieron en el artículo 534 que se transcribe a continuación:

“Art. 534. Penalidad. Las penas aplicables a los delitos, contravenciones y faltas de que trata la sección anterior, son las siguientes: I. Pérdida de los efectos objeto del contrabando, y de las embarcaciones, carros, acémilas, armas y cualesquiera otros instrumentos aplicados exclusivamente a la perpetración del delito. II. Extrañamiento. III. Apercibimiento. IV. Multa. V. Arresto menor. VI. Arresto mayor. VII. Reclusión en establecimiento de corrección penal. VIII. Prisión ordinaria. IX. Pago de dobles

---

<sup>44</sup> *Ibíd.* p. p. 130 y 131.

derechos. X. Suspensión de empleo y sueldo. XI. Destitución de cargo o comisión.  
XII. Inhabilitación para toda clase de empleos, cargos, en el Gobierno.”<sup>45</sup>

### c) La Ley federal del Timbre (1893)

La Ley federal del timbre vigente a partir de 1893, dividió por vez primera las “infracciones con responsabilidad criminal” de los delitos, las primeras caracterizadas por la intención de defraudar los intereses del erario. La ley fue promulgada en el gobierno de Porfirio Díaz y era un impuesto exclusivo de orden federal; reunió las muchas disposiciones sobre timbres que hasta el momento habían regido; aunadas al “impuesto sobre libros y documentos”, «había confusión en su aplicación y cumplimiento por lo que se defraudaba involuntariamente omitiendo el pago, por falta de logística en el cobro e información clara sobre el correcto cumplimiento; así por medio de esta nueva ley se pretendía el uso de una sola clase de estampillas.»<sup>46</sup>

En el considerando 6 de la ley, se prevé como propósito además de armonizar las leyes diversas; fijar bases para computar multas pues como se vio en la ley de ordenanzas, se dejaban al arbitrio de los funcionarios las penas; de esta forma la pena sería proporcional al valor de las estampillas omitidas.

### d) La iniciativa de Miguel Alemán para sancionar la defraudación fiscal como delito

Si bien la defraudación estuvo regulada desde el Código Penal Martínez de Castro, en 1947, el presidente Miguel Alemán Valdés, en el pliego de envío de la Ley de Ingresos para ese mismo año, proclamaba el propósito de “proveer el castigo severo

---

<sup>45</sup> *Ibíd.* p. 138.

<sup>46</sup> Ley de la renta federal del timbre. Del 25 de abril de 1893. [en línea] [http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080078052/1080078052\\_02.pdf](http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080078052/1080078052_02.pdf) p. 1. [consultada el 19 de abril del 2021.]

de la evasión fiscal asimilándola como en otros países a un verdadero delito cuando proceda”.<sup>47</sup>

Se formó el primer padrón fiscal de comerciantes e industriales con la finalidad de facilitar los datos que incidieran en la evasión fiscal. En el informe presidencial del primero de septiembre de 1947, el presidente explica el problema respecto a la defraudación al señalar que:

“Las concentraciones estadísticas relativas al impuesto sobre ingresos mercantiles demuestran que en el Distrito Federal existen más de noventa mil causantes (comerciantes e industriales); que de cada mil empadronados, seiscientos treinta no pagan el gravamen porque están exentos o porque omiten su pago; que doscientos sesenta y siete causantes pagan el cuatro y medio por ciento del impuesto total; otros ochenta y un causantes pagan el dieciséis por ciento; veinte cubren el treinta y cinco por ciento del total y dos solos contribuyentes soportan el cuarenta y cuatro y medio por ciento del gravamen. En los Estados de la República la proporción es sensiblemente la misma.”<sup>48</sup>

Por último, para respaldar las consecutivas reformas en materia fiscal penal, el presidente expuso un discurso similar a la política adoptada por Wilson en la primera guerra mundial:

“La situación bonancible de las recaudaciones es el resultado del natural crecimiento del país y de un mejor entendimiento con los causantes. El Gobierno ha buscado a través de medidas legislativas y de buena administración, el otorgamiento de facilidades al contribuyente honesto, la imposición de sanciones para prevenir los

---

<sup>47</sup> Informes presidenciales, Miguel Alemán Valdés. [en línea]  
<http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/re/RE-ISS-09-06-10.pdf> p. 6. [Consultada el 19 de abril del 2021.]

<sup>48</sup> *Ibíd.* p. 74.

fraudes al Fisco y el fomento y protección a la industria y a la agricultura mediante una política impositiva [...] fácil y comprensiva de aplicación y observancia.”<sup>49</sup>

Si bien se planeaba castigar la evasión fiscal, también buscaba evitar evasiones cuantiosas otorgando mayores facilidades a los causantes y mejorando la administración de las contribuciones como más adelante se verá.

#### e) La Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947; (La Ley Penal de Defraudación Fiscal Impositiva)

Fue durante la administración del presidente Miguel Alemán que se llevó a cabo la Tercera Convención Nacional Fiscal, estas convenciones eran promovidas por el titular del ejecutivo federal a través de la Secretaría de Hacienda; «en las que se reunían autoridades fiscales de la federación y de los estados para la solución de problemas impositivos, al principio sus resoluciones eran recomendaciones, hasta que los problemas planteados por el gobierno federal se empezaron a reconocer unánimemente por todos los estados.»<sup>50</sup> Dentro del temario de asuntos pendientes para la Tercera Convención se encontraba asegurar la correcta organización hacendaria entre estados, federación y municipios con fórmulas asequibles de colaboración y un sistema nacional de distribución de recursos pues existía incongruencia en la imposición de contribuciones sobre conceptos ilegítimos, gravándose en ocasiones al contribuyente con más de 100 impuestos a la vez.

La falta de congruencia e información de obligaciones fiscales al contribuyente, acarreó por sí mismo el incumplimiento y omisión en el pago de estas, muchas veces involuntariamente; la falta de logística en el cobro convertía a

---

<sup>49</sup> *Ibidem.* p. 176.

<sup>50</sup> Tercera convención nacional fiscal (extractos). Consultada en la biblioteca de investigaciones jurídicas. [en línea]  
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1325/10.pdf>. p.2 [consultado el 19/04 del 2021]

todos en defraudadores. Por lo que eventualmente esta serie de propuestas inspiraría el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

«Tras la convención se lograron identificar derechos municipales, se propuso suprimir la inspección y cualificación como formas de control de los nuevos gravámenes haciendo que el fisco diera fe en las declaraciones del contribuyente y se llegó a sancionar con la pena corporal en caso de defraudar al fisco.»<sup>51</sup>

«El miércoles 31 de diciembre de 1947 se publicó la “Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal”»,<sup>52</sup> la cual pretendía elevar a rango de delito la defraudación al fisco por concepto de impuestos internos, respecto a los externos como se ha visto, ya estaba previsto como delito en la Ley de Ordenanzas.

Esta ley se abstuvo de tipificar la hipótesis general de defraudación fiscal; establece más bien en el artículo primero, nueve supuestos en los que se reputa cometido el delito de defraudación impositiva federal. Estos eran:

“I. Simular un acto jurídico que importe la omisión total o parcial de impuestos. II. Declarar ante las autoridades ingresos o utilidades menores de los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones para fines fiscales. III. No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos. IV. Omitir la expedición de documentos que conforme a las leyes fiscales deba cubrirse un impuesto. V. Ocultar bienes o consignar pasivos total o parcialmente falsos en los inventarios de un juicio sucesorio; VI. Resistirse a otorgar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlas con falsedad; VII. Ocultar ante las autoridades fiscales la producción total o parcialmente sujeta a impuestos. VIII. Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la recolección de los impuestos al comercio o

---

<sup>51</sup> Serna de la Garza, José María “Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México”. México, Edit. UNAM Instituto de investigaciones Jurídicas. p. 21.

<sup>52</sup> DOF, consultado en línea en la página oficial. file:///C:/Users/carloh/Downloads/31121947-MAT.pdf el 19 de abril del 2021. p. 123.

enterarlos con omisión. IX. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados.”<sup>53</sup>

Las penas previstas por el delito mencionado eran de dos meses a tres años de prisión por la omisión de 50 mil pesos y de dos a nueve años si se superaba el monto; de no saberse con exactitud la cantidad, la pena era de tres meses a nueve años; no había lugar a la reparación del daño, existía el pago espontáneo como forma de absolución y la Secretaría de Hacienda denunciaba ante el Ministerio Público Federal.

Como se aprecia, la ley predisponía a que los contribuyentes o causantes elaboraran cuentas sobre sus negocios, no obstante muchos no estaban en condiciones de hacerlo por cuestión educativa y de preparación. Los requisitos fiscales eran una novedad a partir de la creación del Sistema de Coordinación Fiscal, los que obedecían más bien a cobros oportunistas aunque estuvieran regulados, sin embargo la ley nunca fue aplicada.

f) El delito de defraudación fiscal en el Código Fiscal de la Federación de 1982, su modalidad como delito grave, sus equiparables y la no libertad de caución

El jueves 31 de diciembre de 1981 se publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el Código Fiscal de la Federación; durante la administración del presidente José López Portillo, el cual en su capítulo II; del título IV, tipificaba los delitos fiscales y sus sanciones; en su artículo 76 prevé por primera vez la omisión del pago de contribuciones y la distingue de la defraudación como una infracción al señalar que en su comisión; excepto en materia de comercio exterior, se aplicaban multas que iban desde el 50% hasta 150% dependiendo el momento de pago.

---

<sup>53</sup> Cfr. ibídem p. 124.

En su artículo 108, se tipificaba el delito de defraudación fiscal con el texto siguiente: «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 en perjuicio del fisco federal.»<sup>54</sup>

Se tenía previsto el pago espontáneo como excluyente de la formulación de la querrela por parte de la SHCP, con las mismas condiciones que existen actualmente en el Código Fiscal de la Federación. También se preveían agravantes en su artículo 75, como el uso de documentos falsos, llevar dos cuentas con datos distintos, destruir la contabilidad y el omitir las contribuciones recaudadas o retenidas. Tiempo después el término “impuesto” previsto en la tipificación se cambia por el de “contribución” en un intento por ampliar los criterios de punibilidad. Respecto al delito de defraudación equiparable, en su artículo 109, se estableció que será sancionado con las mismas penas señaladas en su artículo 108 quien:

- i. “Consigne en declaraciones ante el fisco ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.
- ii. Omite enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- iii. Se beneficie sin derecho a un estímulo fiscal o subsidio.”<sup>55</sup>

Los delitos perseguibles por querrela de la SHCP, prescribían en tres años a partir de que se tuviera conocimiento del delito y sus responsables, si no se tenía conocimiento prescribía en cinco años a partir de la comisión del delito. En la reforma al Código Fiscal de la Federación de 1999, en su artículo 92, se establece que:

---

<sup>54</sup>Código fiscal de 1982 [en línea]  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF\\_orig\\_31dic81\\_ima.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_orig_31dic81_ima.pdf) p. 36.  
[consultado el 20 de abril del 2021]

<sup>55</sup> Ibídem. p. 42.



“Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional.<sup>56</sup>”

Así este precepto remite al artículo 194 del entonces Código Federal de Procedimientos Penales, que establecía como delitos graves del CFF, por afectar de manera importante valores de la sociedad, la defraudación fiscal y su equiparable, «cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.»<sup>57</sup> Como consecuencia de la inclusión del delito como grave, no se tenía derecho a la libertad bajo caución.

## 1.4 Generalidades del Delito de Defraudación Fiscal

### a) Terminología y Definición

Existen diferentes conceptos de defraudación fiscal, el aplicado por la OCDE por ejemplo es el término “tax fraud”, mismo que es aplicado por los Estados Unidos de América; por su parte «el Departamento de Hacienda del estado de Tennessee, define el fraude fiscal como un engaño practicado deliberadamente con el fin de obtener ganancias injustas o ilícitas; dicho de otra manera es hacer trampa pagando

---

<sup>56</sup> Código fiscal de la federación de 1981 con última reforma en el año 2000. [en línea] [http://www.extranet.cnpj.gob.mx/normatec/documentos/CFF\(632\).pdf](http://www.extranet.cnpj.gob.mx/normatec/documentos/CFF(632).pdf) p. 67. [consultado el 21 de abril del 2021.]

<sup>57</sup> Código federal de procedimientos penales. [en línea]. <https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-federal-de-procedimientos-penales/titulo-quinto/capitulo-iv/#articulo-194> [Consultado el 21/04/2021]

menos impuestos de los que realmente se deben legalmente.»<sup>58</sup> Por otra parte, conforme a la interpretación de las normas en Alemania, su definición es “impuestos reducidos para usted o tercera persona obteniendo ventajas fiscales injustificadas” definición que está ligada a la evasión fiscal, en la legislación penal fiscal alemana, que se actualiza cuando el contribuyente proporciona a las autoridades fiscales u otras, datos inexactos o incompletos sobre asuntos fiscales, cuando deja sin conocimiento a la autoridad de hechos fiscales significativos siendo este su deber o cuando no utiliza caracteres fiscales a los que está obligado como el uso de timbres; obteniendo una reducción de impuestos y una ventaja fiscal injustificable para sí o para tercera persona.

El término defraudación fiscal se equipara y confunde con elusión fiscal, mitigación fiscal, evasión fiscal y abuso, conceptos que no constituyen necesariamente fraude y sí corresponden a impuestos más bajos. Desde un punto de vista técnico, el término elusión fiscal se puede definir como acuerdos tributarios evasivos abusivos, «el abuso es el elemento predominante en la defraudación; pues dentro de las normas legales se puede prever la evitación de impuestos y su mitigación; así como de lo ilegal se dispone el fraude fiscal y la evasión pero el elemento primordial es la estructura del contribuyente en su sistema o estrategia fiscal abusiva para no pagar impuestos.»<sup>59</sup> La línea es fina y muchos casos de elusión se hacen por anomalías imprevistas por el legislador como es el caso del conflicto de leyes respecto a la residencia o domicilio fiscal.

En otras definiciones para diferenciar mejor entre evitar y evadir; y a su vez paraísos fiscales con refugios fiscales; evitar o eludir es el escape legal de las cargas tributarias mediante disposiciones previstas en el código tributario, para esto existen los refugios fiscales, aunque debe señalarse de nuevo que depende del abuso para que se esté en presencia o no de una evasión. Evasión es el impago de impuestos ya sea declarando ingresos inferiores o declarando en exceso las deducciones o exenciones, que da lugar a responsabilidad penal o civil, para esto

---

<sup>58</sup> Hlavica Christian, Klapproth Uwe, Gabler M. Frank, “Tax Fraud and forensic accounting” Auflage Edit. KPMG. 2011. p. 108.

<sup>59</sup>Ibídem p. p. 109 y 110.

existen los paraísos fiscales mismos que pueden ser legales o ilegales dependiendo de la nacionalidad del contribuyente, su residencia y del código fiscal del país considerado preferente en materia de impuestos; «un ejemplo frecuente de evasión fiscal es el caso de muchos comerciantes que no declaran el impuesto coleccionista o del IVA, impuesto que es trasladado y provoca un impago de efecto carrusel.»<sup>60</sup>

## b) El bien jurídico tutelado

De acuerdo al artículo 73, fracción XXI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el congreso tiene las facultades para legislar y crear nuevos tipos penales. Para saber cuál es el propósito por el que el legislador decidió disponer el delito de defraudación fiscal, primero se debe conocer la diferencia entre cometer una infracción o cometer un delito, puesto que ambos protegen bienes similares. «En el caso de estudio de las leyes penales fiscales, las diferencias entre el ilícito penal y el ilícito administrativo es el grado de peligrosidad a que es expuesto el orden social o el bien y es resultado de una decisión discrecional del legislador ante las necesidades sociales con base en decisiones de política criminal.»<sup>61</sup> Existen diferentes teorías para saber en qué consiste el delito y su diferencia con la infracción.

La teoría cualitativa, se considera la más importante al señalar que el delito es una creación jurídica que protege los derechos de los ciudadanos y la infracción es una creación política que protege la actividad de la administración destinada a la realización práctica de aquellos derechos. La teoría cuantitativa pública, dice que la infracción es una violación a las reglas de conducta de poca importancia para la conservación del orden social, en tanto que en el delito la gravedad es mucho mayor, o lo que es lo mismo, la infracción es un delito pequeño. Por último se tiene la teoría legislativa, donde «el legislador por razones circunstanciales y necesidades sociales, delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en

---

<sup>60</sup> Walter Ingo "The secret money market". E.U 1990 Edit. Harper Business. p. 79.

<sup>61</sup> Núñez Camacho María de la Luz, Derechos Humanos ante la comprobación de infracciones y la investigación y persecución de delitos fiscales, 2021, sin edit. p. 6

decisiones de política criminal, por lo que es necesario consultar la legislación en cada caso, para determinar si un ilícito queda comprendido como infracción o delito.»<sup>62</sup>

El delito de defraudación fiscal está estipulado de forma similar al de fraude en el artículo 386 del Código Penal Federal, por lo que podría pensarse que el bien jurídico es el lucro indebido en perjuicio de un tercero, pero «por sus objetivos se desprende que se protege el buen funcionamiento del sistema tributario y la adecuada recaudación fiscal para el desarrollo social, pues las contribuciones, aunque no son patrimonio del fisco son administradas por él»<sup>63</sup> y como los delitos siempre buscan proteger derechos humanos, en este caso es el desarrollo social. Existe así una bifurcación, entre si es la adecuada recaudación fiscal o el desarrollo social lo que se busca proteger.

### c) Tipo objetivo

Por lo que hace al «“uso de engaños”, se refiere a hacerse servir de una cosa para faltar a la verdad en lo que se dice o hace, de ello que el engaño pueda ser por acción declarando falsamente u omisión cuando no se declara; dicho de otra manera, el engaño puede consistir en omitir el pago o en la obtención de devoluciones, esta última se acuerda a través de un acto administrativo.»<sup>64</sup>

Para entender mejor el tipo objetivo de engaño, la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante contradicción de tesis 103/2002, estableció que el engaño se caracteriza por ser un artificio, un ardid o una trampa para provocar en la víctima un estado de error sobre la característica de una cosa en un acontecimiento o un hecho, y que facilita al agente la obtención de alguna cuestión favorable. «A su vez la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) volvió a

---

<sup>62</sup> Diccionario de Derecho procesal civil. Pallares Eduardo Edit. Porrúa. 16 edición, 1984 p. 35.

<sup>63</sup> Diccionario jurídico. Buitrón Pineda Miguel. Edit. Tirant le Blanch. 2019. p. 476.

<sup>64</sup> Hernández Romo Valencia Pablo. “Los delitos fiscales”, Edit. Tirant le Blanch. 2016 p. 638.

contravenir en que el engaño consistía más bien en faltar a la verdad en lo que se hace, dice, piensa, cree o discurre pero a sabiendas y a su vez define el error como un concepto o apreciación equivocada o un juicio falso.»<sup>65</sup>

«Así puede concluirse que no se está en presencia de un delito ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sino que se exige el plus del engaño y aprovechamiento de errores»,<sup>66</sup> así que como que de estas conductas se omita total o parcialmente el pago de contribuciones. Siendo un delito de resultado, corresponde al Ministerio Público probar que hubo un uso de engaños con los cuáles sufrió un perjuicio el fisco.

Respecto al aprovechamiento de errores, puede entenderse como sacar provecho de una acción desacertada o equivocada, generalmente con astucia o abuso, así cuando la administración cae en un error al haber concedido un beneficio y se omite informársele, se está ante el disfrute de beneficios fiscales y en presencia de un delito.

Respecto al término disfrute de beneficios fiscales defraudatorios, puede existir de dos formas; cuando mediante una conducta como falseamiento de las condiciones de una solicitud se obtiene el beneficio; o bien mediante la omisión, cuando el sujeto activo se aprovecha de un error de la administración y un beneficio que no le correspondía.

Respecto a “la omisión total o parcial del pago”; debe ser respecto al pago en su totalidad o en parte de una contribución, se está entonces en presencia de un delito de comisión por omisión al tener el sujeto obligado la responsabilidad de declarar el monto de las contribuciones y su pago ante la autoridad y este no lo haga conforme a los plazos establecidos en el art. 6 del CFF o lo haga parcialmente; lo que hace inducir a error a la SHCP. «Hay que recalcar que el engaño es elemento imprescindible, puesto que si se incurre en estos supuestos pero se entera al fisco

---

<sup>65</sup> Contradicción de tesis 103/2022 PS. [en línea] consultado en: <https://www.tirantonline.com.mx/tolmex/documento/show/94705> [consultado el 25 de abril del 2021.] p. 22.

<sup>66</sup> CFF [en línea] [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf) [consultado el 22 de abril del 2021.] p. 5.

de las contribuciones omitidas, sólo se está en presencia de una infracción administrativa pues se reconoce y entera la deuda con anticipación a ser descubierta.»<sup>67</sup>

Respecto a la última modalidad del objeto del delito “se obtenga un beneficio indebido” esto quiere decir obtener una ganancia indebida de forma ilícita o injusta y con falta de equidad. Dicho beneficio debe ser en perjuicio del fisco federal, es decir que exista un detrimento, menoscabo o daño en el patrimonio del fisco.

Respecto al segundo párrafo: “La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende indistintamente los pagos provisionales y definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.” Esta disposición se puede dividir en tres partes. Pago provisional que son los anticipos que el contribuyente hace al fisco, usados para disminuir la presión impositiva y financiera del año; pago definitivo que es el que se presenta por única vez en un periodo determinado, no existe obligación de declararlo anualmente. Pago del impuesto del ejercicio, es el que se realiza por el periodo en base al cuál se calcula de forma definitiva el impuesto.»<sup>68</sup>

Respecto al tercer párrafo, diversos autores lo califican con toda razón de innecesario; pues el delito de defraudación fiscal y el dispuesto en el Código Penal Federal de “recursos de procedencia ilícita” se pueden perseguir simultáneamente o hacer concurso de delitos pero depende del intérprete o autoridad, el mismo problema de interpretación de la ley sucede con la segunda parte, «se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existen ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita», pues no se puede presumir de facto sin que la autoridad investigadora se cerciore de que en efecto son recursos de procedencia ilícita, por lo que no hace falta que se disponga en la ley ninguno de los dos supuestos en este párrafo.

---

<sup>67</sup> “Los delitos fiscales”, Pablo Hernández, Ob. Cit. p. 638.

<sup>68</sup> Idem.

Respecto a las penas previstas en tres fracciones, solo cabe mencionar que la inconstitucionalidad entre la pena prevista para la tercera y segunda fracción sigue vigente, pues no es la primera reforma, la del 2019, en que se deja prevista igual pena entre un delito más grave que otro. Otra violación más grave a la constitución es la dispuesta en la oración “en caso de que no se pueda calcular el monto exacto” pues es requisito indispensable adecuar la pena al tipo además de que conforme a los elementos se debe causar “un perjuicio al fisco” y si no se sabe el monto se presume atipicidad.

El sexto párrafo que señala “entregar de forma inmediata lo defraudado”, es obvio que la forma de entregar lo defraudado debe ser después de que la autoridad practicó sus facultades de comprobación, esto atendiendo a la exposición de motivos de la ley, la cual se transcribe a continuación:

“Se legisle en el anterior concepto, en donde se establezca que la persona, que sea privada de su libertad, como resultado de una evasión fiscal y que haya cubierto el valor del concepto económico, cuando sea sancionado penalmente, que la pena que le corresponde sea la mitad del delito que se enuncia en la fracción tercera del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.”<sup>69</sup>

Esta atenuante propuesta por los legisladores, más bien provocó la total inadecuación de la pena al tipo, dejando al arbitrio de la autoridad la pena con la palabra “podrá” hacerse o no hacerse mediante su facultad discrecional.

#### d) Sujetos y objeto

De acuerdo a la teoría del delito, los elementos de la conducta o hecho, son cuatro, mismos que se detallan a continuación:

---

<sup>69</sup> *Ibidem.* p. 690.

- I. “Sujeto activo o agente: es el que lleva a cabo la conducta típica, misma que si reúne los elementos de antijurídica y culpable, resulta ser responsable. Siempre que no existan excusas absolutorias o causas de inimputabilidad.
- II. Sujeto pasivo: es el titular del derecho que se afecta por la conducta típica realizada por el agente.
- III. Objeto material: es el ente corpóreo sobre el cuál recae la conducta típica. En la mayoría de los delitos hay coincidencia entre el sujeto pasivo y el objeto material; excepto en los delitos patrimoniales, como el de defraudación fiscal.
- IV. Objeto jurídico: Es el bien jurídico que se protege, el interés que se tutela.”<sup>70</sup>

Existen diversos criterios para determinar si una persona moral puede ser sujeto activo de una conducta delictiva: Los artículos 13 del CPF y 22 del Código Penal para el DF (CPDF); prevén que pueden ser sujetos activos de una conducta delictiva quienes influyen o participan en su comisión. Además Los artículos 11 y 27 del CPF en relación con el artículo 68 del CPDF, disponen que el juzgador puede disolver una persona jurídica si se comete una conducta delictiva en relación con la persona jurídica.

Para algunos autores, sujeto activo puede ser cualquier persona, pues se está en presencia de un tipo común, la conducta tiene dos modalidades, «la primera es que con el uso de engaños o aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución. La segunda conducta consiste en que con el uso de engaños o aprovechamiento de errores obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.»<sup>71</sup>

En cuanto al sujeto pasivo del delito, titular del derecho afectado, como se ha visto, siendo el bien jurídico protegido el desarrollo social, sus titulares son todos los sujetos de un estado que son beneficiados con las políticas públicas a costa del

---

<sup>70</sup> Vidal Riveroll Carlos Arturo, “Apuntes de teoría de la ley penal y del delito”, 2017, sin edit. p. 24

<sup>71</sup> “Los delitos fiscales”, Pablo Hernández, Ob. Cit. p. 636.



erario. «Sin embargo de una manera más formal se dice que los encargados de recaudar las contribuciones (las instituciones) son los primeramente afectados, en su funcionalidad económica por medio de la administración pública.»<sup>72</sup>

El objeto material siendo que consiste en el objeto sobre el que recae la conducta; puede ser cualquier acto que haya promovido el engaño o la simulación y por último el objeto jurídico que es el desarrollo social, cuyo primer resultado es la no recaudación y la afectación a la administración pública.

## e) Elementos subjetivos

### Dolo y culpa

El dolo y la culpa son dos formas de culpabilidad atendiendo al elemento interno del delito; en este sentido son delitos dolosos aquellos que por su naturaleza o descripción típica solo se pueden cometer de forma intencional, por lo que «el fraude es por excelencia un delito doloso pues requiere teóricamente de la representación en el agente de lo que puede acontecer como consecuencia de su proceder, así como del propósito y su voluntad de hacerlo.»<sup>73</sup>

El dolo se puede dividir a su vez en su factor temporal, es de ímpetu cuando el delito se comete en un solo instante y de propósito cuando el delito es resultado de una premeditación. Por su formulación típica es genérico cuando del resultado se deriva que tuvo que ser necesaria la intención y es específico cuando debe existir un propósito específico para que exista la intencionalidad por ejemplo el homicidio en razón de parentesco.

En el fraude es irrelevante la culpabilidad para su comisión, pues «no existe la posibilidad de engañar ni de usar medios o mecanismos que induzcan al error

---

<sup>72</sup> Los delitos tributarios: la defraudación fiscal. Reinaldo Calvachi Cruzfile [en línea] [:///C:/Users/carlo/Downloads/Los\\_delitos\\_tributarios\\_La\\_defraudacion\\_fiscal.pdf](:///C:/Users/carlo/Downloads/Los_delitos_tributarios_La_defraudacion_fiscal.pdf) [consultado el 22/04/2021] p. 3.

<sup>73</sup> Apuntes de teoría de la ley penal y del delito, Carlos Arturo, Ob. Cit. p. 40.

que generen aprovechamiento imprudente o negligentemente, y siempre se hace con la intención de causar daño relacionado con el beneficio ilícito.»<sup>74</sup>

## Tentativa

La tentativa en términos genéricos es la imperfección o la ejecución incompleta del propósito criminal, o cuando no se logra el fin criminal por causas ajenas a la voluntad del agente o sujeto activo. En este sentido existen las clases de tentativa siguientes:

- a) **“Inacabada**: es inacabada cuando subjetiva y objetivamente hay imperfección en la conducta para obtener el fin criminal; por la ejecución de la conducta inadecuada no se logra el fin criminal.
- b) **Acabada**: es acabada cuando sólo objetivamente, la conducta es insuficiente y atendiendo a causas ajenas a su voluntad, no logra su fin; La conducta es la adecuada para lograr su propósito, pero no se logra.
- c) **Imposible o delito imposible**: es imposible cuando no se emplean los medios idóneos para lograr un fin criminal o cuando se carece del bien jurídico que se pretende afectar.”<sup>75</sup>

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 98 prevé que:

“La tentativa de los delitos [...] es punible 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, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente. La tentativa se

---

<sup>74</sup> “Los delitos tributarios”, Pablo Hernández, Ob. cit. p. 7.

<sup>75</sup> Apuntes de teoría de la ley penal y del delito. Carlos Arturo Vidal, Ob. cit. p. 44.

sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.”<sup>76</sup>

De acuerdo con lo apuntado, la tentativa no puede operar en el tipo objetivo de la defraudación, puesto que se requieren condiciones objetivas de punibilidad, entre ellas un monto de lo defraudado. En todo caso opera la figura de pago espontáneo, como un tipo de arrepentimiento eficaz previsto como una forma de desistimiento en el CFF.

## Omisión

La clasificación del delito conforme a la conducta del agente se estipula en el Código Penal Federal, en la definición de delito como acciones y omisiones tipificadas en dicho ordenamiento. En cuanto a la omisión, prevista en el tipo del delito de defraudación contenido en el CFF, se refiere más que a una clasificación del tipo de conducta (cuando no se declara), a una reducción en el pago de impuestos, sin embargo el delito en comento cabe hipotéticamente dentro de cualquier clasificación de conducta sea de acción, omisión propia o simple, o de comisión por omisión.

### f) Requisito de procedibilidad de la defraudación fiscal

El Código Fiscal de la Federación en su Título Cuarto, de las infracciones y delitos fiscales, capítulo II de los delitos fiscales, artículo 92 dispone:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código” [...]

---

<sup>76</sup> CFF, consultado en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_230421.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf). [consultado el 28/04/2021.] p. 179.

Para proceder penalmente por los delitos previstos en el capítulo, es necesario que la SHCP:

“I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.”<sup>77</sup> [...]

Los datos que proporcione la SHCP que den indicios de la comisión de delitos fiscales, tienen el mismo valor probatorio que los informes policiales, «las autoridades fiscales deben proporcionar copia a los contribuyentes de las actas en donde constan de forma circunstanciada los hechos y omisiones conocidos por los visitadores en una visita domiciliaria o del oficio de observaciones, tratándose de revisiones de gabinete o electrónicas; respetando así su derecho a la seguridad jurídica».<sup>78</sup> Antes de que se formulen los alegatos de clausura, la autoridad requerirá al contribuyente para que pague las contribuciones originadas actualizadas con las sanciones y los recargos respectivos; o bien que los garantice a satisfacción de la SHCP. «Esta petición se hace discrecionalmente al particular, una vez satisfecho este requisito la SHCP procederá a solicitar ante el Ministerio Público Federal (M.P.F) quien a su vez solicitará al juez el sobreseimiento. Esta facultad de desistimiento queda al arbitrio y discreción de la SHCP.»<sup>79</sup>

Cabe decir que la SHCP, no tiene competencia para pedir el sobreseimiento pues no cuenta como ofendido aunque esta haya formulado y presentado el requisito de procedibilidad de la querrela; el Ministerio Público Federal (artículo 21 constitucional) en su rol de representante de la sociedad, es el que debe pedir la cesación del procedimiento al juez. Lo señalado se encuentra contenido en el artículo 144, del Código Penal Federal, mismo que a continuación se transcribe.

---

<sup>77</sup> CFF consultado el 28/04/2021. En [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_230421.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf) p. 143.

<sup>78</sup> Núñez Camacho María de la Luz Ob. Cit. p.7.

<sup>79</sup> Venegas Álvarez Sonia, “Derecho fiscal: procesos, procedimientos y contribuciones locales.” 2017 México Edit. Oxford. p. 549.

“Desistimiento de la acción penal: El Ministerio Público podrá solicitar el desistimiento de la acción penal en cualquier etapa del procedimiento, hasta antes de dictada la resolución de segunda instancia. La solicitud de desistimiento debe contar con la autorización del Titular de la Procuraduría o del funcionario que en él delegue esa facultad. El Ministerio Público expondrá brevemente en audiencia ante el Juez [...] los motivos del desistimiento de la acción penal. La autoridad judicial resolverá de manera inmediata y decretará el sobreseimiento.”<sup>80</sup>

El CFF en su artículo 100 dispone lo referente a la extinción de la acción penal, como a continuación se indica:

El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá. La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.<sup>81</sup>

La autoridad durante el proceso de investigación del delito de Defraudación Fiscal y quien aporta pruebas ante el MPF de que se ocasionó un perjuicio al fisco es la SHCP, esto obedece al carácter técnico y especializado que se usa en cuestiones tributarias; por lo que el principal agente investigador tratándose de contribuciones Federales, es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), responsable de la recolección de pruebas a través del ejercicio de sus facultades de comprobación.

---

<sup>80</sup> Código penal federal consultado [en línea]

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP\\_190221.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf) p. 44.

<sup>81</sup> CFF consultado el 28/04/2021. En

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_230421.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf) p. 145.

Por lo que sin la querrela requisito indispensable de procedibilidad para ejercer la acción penal por el delito de Defraudación Fiscal, el MPF no tiene posibilidad de ejercer la misma.

## CAPÍTULO II. LOS DELITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 108, 109 Y 113 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

### 2.1. El delito de Defraudación Fiscal contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

#### a) Omisión total o parcial del pago provisional o definitivo de contribuciones, o del impuesto del ejercicio

La obligación de pagar contribuciones se encuentra establecida en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que el no cumplir con dicha obligación llevará a la autoridad tributaria a determinar la omisión de contribuciones.

«La obligación pecuniaria y su exacto cumplimiento constituyen un interés del Estado, cuya tutela es confiada a la pública administración, que la ejerce mediante el contralor del cumplimiento por parte del contribuyente y de los otros sujetos de sus obligaciones principales y accesorias, o mediante la actividad necesaria en general para satisfacer el interés del Estado. El cumplimiento de esta tarea se concreta, pues en actos jurídicos de la administración pública de diferente naturaleza, algunos reglados, otros discrecionales, otros con la característica de la titulada discrecionalidad técnica, algunos pertenecientes a la categoría de los actos de ciencia, otros a la de los actos de voluntad, a los órdenes: da lugar además; a relaciones entre administración pública y particulares, sean estos los sujetos de la obligación tributaria principal o de las accesorias, o sean otros sujetos, relaciones cuya finalidad más inmediata; sin embargo es la de contribuir al desenvolvimiento de la actividad de la administración pública.»<sup>82</sup>

---

<sup>82</sup> Jarach Dino, “El hecho imponible”, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Buenos Aires, 1971 2ª Ed. Abeledo Perrot, p.p. 12 y 13.

La determinación de las contribuciones comprende un conjunto de actos emanados del contribuyente, de la autoridad o de ambos, destinados a determinar la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo. «En sentido estricto la determinación comprende el conjunto de procedimientos para verificar si se ha realizado el hecho imponible, si existe una cantidad a pagar y a cargo de quien.»<sup>83</sup> También ha sido definida como un acto administrativo que contiene, no sólo una manifestación de conocimiento, sino también una manifestación de voluntad de un órgano administrativo dotada de efectos jurídicos. Esto se demuestra en la siguiente jurisprudencia:

“FACULTAD DE DETERMINACIÓN O LIQUIDACIÓN, PUEDE CONCLUIR EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A CARGO O PÉRDIDA FISCAL, SIN QUE ESTO ÚLTIMO SEA UNA FACULTAD DISTINTA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 41, párrafos primero y segundo, Apartado B, fracciones XII y XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, corresponde a los contribuyentes y a las autoridades fiscales en el desahogo de sus facultades de comprobación, determinar la situación fiscal de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, [...] no debe perderse de vista que lo que comprende una determinación fiscal, no es más que la aplicación de los procedimientos que determina la ley del impuesto de que se trate, para establecer en cantidad líquida las obligaciones fiscales del contribuyente, procedimientos que pueden dar diversos resultados”.<sup>84</sup>

La declaración de contribuciones también significa un acto jurídico (que crea, extingue, transfiere o modifica derechos y obligaciones) realizado por el sujeto pasivo de la relación tributaria, cuyo contenido en algunos casos da lugar a la producción de un hecho generador de crédito tributario, en el que aporta datos y

---

<sup>83</sup> Sonia Venegas Álvarez “Derecho fiscal, parte general e impuestos federales”, edit. Oxford university press. 2010. p. 212

<sup>84</sup> Idem.



elementos relevantes para su determinación. Y en otros casos con la pretensión de que la autoridad reconozca como válida la liquidación o el pago.

Esta declaración se presenta ante las oficinas de la autoridad tributaria (SAT), por medios electrónicos o ante una institución financiera autorizada. Por su naturaleza es presentada por el contribuyente aunque existen excepciones previstas por el CFF y demás leyes fiscales, que señalan a responsables solidarios quienes deben declarar por el contribuyente. Estos pueden ser retenedores o personas a las que las leyes les imponga la obligación de recaudar como patronos o personas morales, «quienes están obligados a presentar pagos provisionales a cuenta del contribuyente; las personas a cargo de la dirección o administración de personas morales cuando no se solicite la clave del RFC, terceros a cargo después de determinado un crédito fiscal a cargo de un contribuyente; adquirientes de negociaciones, representantes de no residentes, legatarios y donatarios entre otros».<sup>85</sup>

Los plazos en que deben ser presentadas las declaraciones varían conforme al impuesto que se trate, es una obligación pública, su incumplimiento acarrea una sanción, de igual forma si no se presentan avisos, constancias o si se presentan con error. El artículo 6, del CFF establece los plazos para el pago de las contribuciones, precisando, además el plazo a falta de disposición expresa; se transcriben las fracciones I y II de dicho numeral.

- I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación. En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el

---

<sup>85</sup> *Ibíd*em p. 321.

retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.<sup>86</sup>

Existen diferentes tipos de declaraciones: las normales, las complementarias, las extemporáneas, las provisionales, las definitivas, las informativas, la de estadísticas y las de corrección fiscal. «El artículo 32 del CFF dispone que las declaraciones presentadas por los contribuyentes serán definitivas y solo se podrán modificar por el contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se hayan iniciado las facultades de comprobación; y de ser iniciadas, sólo pueden modificarlas si es para aumentar ingresos, disminuir deducciones o si la ley lo requiere.»<sup>87</sup> La omisión en la presentación de estas u omitir información en las mismas da lugar a la imposición de sanciones conforme lo establecido en el artículo 82 del CFF y de comprobarse que esto último se hizo con: la intención esto es, con dolo para no cumplir con la obligación de pagar las contribuciones a que se está obligado, se estará en presencia de una conducta delictiva enumerada en el supuesto primero, del artículo 108 del CFF.

## 2.2. El delito previsto en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

### a) Consignación en las declaraciones de deducciones falsas o de ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, realizados o determinados

Respecto el primer supuesto del artículo 109 del CFF, relativo a consignar en las declaraciones, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o el valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos, realizados, o

---

<sup>86</sup> Código Fiscal de la Federación [en línea] consultado el 5 de mayo del 2021. En [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_230421.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf) p. 4.

<sup>87</sup> *Ibíd.* p. 57.

determinados; se hace necesario conocer en qué sentido se prevé el vocablo “consignar”, el cual quiere decir «poner en depósito, dirigir a un consignatario o destinar un sitio para colocar algo;»<sup>88</sup> lo consignado pueden ser datos, opiniones o hechos que deben hacerse por escrito y de forma oficial para hacer de efectos impositivos. Para quedar enumerado en el supuesto mencionado, lo consignado deben ser deducciones falsas, esto es restar a los ingresos una partida engañosa, no real, sino que es fingida o simulada. Ahora bien, por ingresos acumulables se entiende «toda cantidad que modifique de manera positiva el patrimonio de una persona»<sup>89</sup> y que no se consideren egresos exentos en la legislación correspondiente, los ingresos deben ser mayores a los declarados, estos pueden haber sido obtenidos conforme al CFF, con el valor de los actos o actividades realizadas por el contribuyente, cuya cuantía puede ser determinada por la autoridad conforme a las leyes; se está en presencia de una falsificación de documentos ideológica. En cuanto al enunciado “valor de actos” quiere decir «cualidad de las cosas en virtud de la cual se da por poseerlas, cierta cantidad de dinero o equivalente por resultado de un hacer.»<sup>90</sup> Actividades quiere decir una cualidad del acto, quedando comprendida en la definición anterior.

Se prevén dos situaciones en este primer supuesto del artículo 109, del CFF, ambas disponen tentativas de defraudación fiscal puesto que no exigen que se obtenga un beneficio y se está en presencia de un delito de mera conducta por lo que se está de acuerdo con la tesis siguiente:

“DEFRAUDACIÓN FISCAL PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DERIVADO DE SU NATURALEZA JURÍDICA SE DESPRENDE QUE ES UN ILÍCITO DE MERA CONDUCTA. Los delitos de mera conducta son los que describen como punible el simple comportamiento del agente y, por ello, el legislador ha considerado que la conducta por sí misma, dada su potencialidad criminosa, debe ser objeto de represión penal,

---

<sup>88</sup> Diccionario Larousse, Ramón García Pelayo, Ob. cit. p. 264.

<sup>89</sup> Los delitos fiscales, Pablo Hernández, Ob. Cit. p. 327.

<sup>90</sup> Idem.

independientemente del resultado que pueda producir [...] De esta forma, el delito de defraudación fiscal previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación[...] se trata de un ilícito que en atención a su contenido o forma de integración fáctica, no exige la producción de un resultado material, pues tiene su consumación cuando se consignan en las declaraciones (que se presentan para efectos fiscales) deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes, por lo que la conducta descrita, por sí sola, es suficiente para acreditar el cuerpo del delito, pues se trata de un delito unisubsistente, es decir, configurado por un solo acto, en este supuesto consistente en consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, o a los determinados conforme a las leyes, sin que lo anterior implique que la conducta no genere un resultado que pudiese causar un perjuicio al fisco federal; sin embargo, ello no es un elemento integrador del cuerpo del delito.”<sup>91</sup>

En este sentido el Código Penal Federal en su artículo 52, señala que la tentativa se sanciona, atendiendo a la gravedad y a la participación del agente, «cuando se realizan en parte o totalmente los actos que constituyen el resultado del delito u omitiendo los que deberían de evitarlo tomando en cuenta el mayor o menor grado de aproximación que haya tenido al momento consumativo.»<sup>92</sup> Se considera que el propósito de disponer esta conducta como delictiva es que no se ponga en peligro el bien jurídico tutelado como prevé el Código Penal para el D.F, en su artículo 20. También se prevé en términos similares en el Código Fiscal de la Federación la tentativa, cuando es tentativa acabada, es decir que los resultados no se produjeron por factores ajenos a la voluntad del agente.

Se está en presencia entonces de falsedad documental, que tiene como fin engañar a la autoridad asentando como ciertos hechos falsos. La penalidad impuesta por caer en este ilícito es la misma que esta prevista en el artículo 108,

---

<sup>91</sup> Tesis 184503 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época  
Materia(s): Penal Tesis: I.6o.P.55 P Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Abril de 2003, página 1074.

<sup>92</sup> Código penal federal consultado [en línea]  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP\\_190221.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf) p. 45.

del CFF, siendo incoherente que alguien no beneficiándose, ni perjudicando al sujeto pasivo (el fisco) pueda ser sancionado igual a alguien que si se benefició; esto va en contra del principio de proporcionalidad previsto en el artículo 22 constitucional al señalar que «Toda pena deberá ser proporcional al delito que sanciona y al bien jurídico afectado».<sup>93</sup>

El delito previsto en el artículo 109 del CFF, exige necesariamente que el fraude se haga mediante presentación de declaraciones, además la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, menciona que se debe ocasionar un perjuicio dando como ejemplo el que se causa en el de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del CFF, contradiciendo la tesis anterior, sobre que es un delito de mera conducta, esto atendiendo al contenido de la siguiente tesis:

**“FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO.**

[...] el delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto en el artículo **108 del Código Fiscal de la Federación**, difiere del equiparado contenido en el artículo **109, fracción I**, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma; no obstante que ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio. Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo **14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, en cuanto a que en los juicios del orden

---

<sup>93</sup>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [consultada en Línea]  
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf> p. 27.

criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.”<sup>94</sup>

Es de recalcar que conforme a la exposición de motivos del 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 Penal Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019, fue en concreto en lo relativo a la simulación contenida en la fracción IV del artículo 109 del CFF, se reformaron los ordenamientos, en atención al problema de la «compraventa de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; la creación de estas facturas falsas la mayoría de las veces realizada por empresas fantasma y por entidades del sector público,»<sup>95</sup> por lo que posiblemente la reforma al artículo 109 fue creada en atención especial a estos casos en que pueda comprobarse la falsificación de documentos al desmantelar las triangulaciones de dinero, aunque no se pueda comprobar un monto específico de lo defraudado.

---

<sup>94</sup> Registro digital: 183535 Instancia: Primera Sala Novena Época Tesis: 1a./J. 38/2003  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII, Agosto de 2003, página 83

<sup>95</sup> 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 Penal Federal. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019 [en línea]  
[http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/Prog\\_leg\\_LXIV/055\\_DOF\\_08nov19.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIV/055_DOF_08nov19.pdf) p.p. 30 y 31.

b) Realización de erogaciones en un ejercicio fiscal superiores a los ingresos declarados en el mismo ejercicio y la no comprobación del origen de la discrepancia

En cuanto a la segunda parte del artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación relativo a “la realización de erogaciones en un ejercicio fiscal superiores a los ingresos declarados en el mismo ejercicio y la no comprobación del origen de la discrepancia,” se entiende por ingreso acumulable un «caudal que recibe uno y es de cargo en las cuentas o bien una renta o sueldo,»<sup>96</sup> estos ingresos son producidos de una fuente de riqueza conforme lo dispone la Ley del ISR. El procedimiento a que hace mención esta fracción del artículo 109 en comento, se encuentra en el artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que prevé que se consideran como erogaciones los gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, inversiones financieras o tarjetas de crédito y por otro lado, no considera como ingresos «los depósitos o gastos que no se efectúen en cuentas propias, que se hagan en pago de servicios o bienes, como contraprestación de uso o goce temporal de derechos, por inversiones financieras o traspasos de capital entre sus parientes en línea recta en primer grado». <sup>97</sup>

Se considera que la persona tuvo ingresos cuando no está inscrita en el RFC o cuando declare ingresos menores en las declaraciones fiscales a los realmente erogados. Los ingresos que resulten de la discrepancia se consideran omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o de las actividades dispuestas en el artículo 142 de la LISR, prevé además que en caso de no estar inscrito como contribuyente una vez determinada la discrepancia, se procede a inscribirlo como prestador de servicios profesionales o como persona con actividades empresariales.

---

<sup>96</sup> Diccionario Pequeño Larousse Ob. cit. p. 579.

<sup>97</sup> Ley del Impuesto de la Renta, [en línea]

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_230421.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_230421.pdf) p. 116 consultada el 02/07/2021.

Para el cálculo del monto de lo no declarado u omitido, la autoridad cuenta con varios métodos, uno presuntivo por actividades similares previsto en el CFF, otro por medio de información otorgada por terceros o por información en expedientes u otros datos. La autoridad debe notificar a la persona objeto de la discrepancia, las cantidades determinadas en su contra y el medio por el que se conocieron, garantizando así la seguridad jurídica; la persona tiene un plazo de 20 días para probar y argumentar el origen de esa fuente de ingresos y desvirtuar que estos se consideren ingresos gravados conforme al artículo 91 de la LISR.

### c) Omisión de enterar cuando se retienen o recaudan contribuciones

Antes de adentrar al supuesto de la omisión de enterar contribuciones, cuando se retienen o recaudan, se presume que se entiende por el vocablo omitir, dejar de hacer algo, en tanto que enterar significa pagar a las autoridades fiscales el monto de las contribuciones. Al respecto el artículo 109, del CFF no hace referencia alguna a el uso de engaños por lo que tendría que ser un supuesto de infracción y no de delito; a menos que el contribuyente en sus declaraciones haya omitido parte de estas contribuciones lo que permitiría consentir o suponer que se está engañando a la autoridad omitiendo parcialmente el pago y que está proveyendo información falsa. Como se vio en el inciso anterior, no cabe la analogía del artículo 108 y su equiparable, siendo que conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia, ambos artículos contienen elementos propios y no cabe su subsunción. Aclarando esto, siempre que haya engaño por concepto de contribuciones retenidas o recaudadas, se estará en lo dispuesto por el artículo 108, siendo además delito calificado por el inciso e) del mismo artículo.

El supuesto establece, que en caso de no pagarse las contribuciones retenidas en el plazo que fija la ley se equiparará como delito de defraudación fiscal, este plazo es el que dispone el artículo 6, del CFF, al señalar que: «en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación



del período de la retención o de la recaudación.»<sup>98</sup> Se exige que estas contribuciones omitidas sean de las que se recauden o retengan; al respecto, por retener se entiende descontar de un pago una deuda tributaria, recaudar por su parte es cobrar o percibir un dinero. Esta conducta bastante similar a la calificativa del artículo 108, inciso e), fue asimilada por un criterio jurisprudencial del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, mismo que se transcribe a continuación:

“DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA MODIFICATIVA DEL DELITO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 108, SEXTO PÁRRAFO, INCISO E), EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 109, FRACCIÓN II, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEBE INTERPRETARSE DE MANERA TELEOLÓGICA, ARMÓNICA Y SISTEMÁTICA. Debe considerarse, por una parte, que la circunstancia modificativa al tomar en cuenta la naturaleza de la contribución, va dirigida al objeto mismo sobre el que recae la acción u omisión de que trate el tipo penal y, por otra la calificativa se actualiza en cualquiera de las conductas delictivas previstas en los preceptos mencionados y cobrará aplicación, siempre y cuando la acción u omisión recaiga en contribuciones retenidas o recaudadas.”<sup>99</sup>

Este criterio indica que ambos supuestos se complementan, el del artículo 108, del CFF, destacando la actitud dolosa que se evidencia ante la omisión de contribuciones retenidas o recaudadas, y el supuesto del artículo 109, del ordenamiento mencionado recae en el objeto tomando en cuenta la naturaleza de la contribución. En opinión particular este supuesto equiparable es inconstitucional, pues no puede subsumirse un delito en otro por lo que se estaría en presencia de

---

<sup>98</sup> CFF [en línea] consultado en:

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf) p. 4.

<sup>99</sup> Registro digital: 177320 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época Tesis: I.6o.P.97 P Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Septiembre de 2005, página 1446

una infracción y no de un delito como lo es el uso de engaños o aprovechamiento de errores previsto en el multicitado artículo 108.

#### d) Beneficiarse de un subsidio o estímulo fiscal

En lo tocante a la premisa “beneficiarse de un subsidio o estímulo fiscal”, se iniciará por lo que quiere decir el término “beneficio”, este se refiere a una ganancia económica que se percibe sin tener derecho a ella o por cuestiones no legítimas. De acuerdo con el diccionario de Derecho Fiscal de Hugo Carrasco Iriarte los subsidios «son estímulos fiscales que otorga el gobierno, que pueden ser otorgados por dos vías: ingreso de orden impositivo o sacrificio de cobro parcial o porcentual y por medio del cargo al gasto público, conforme al presupuesto de egresos.»<sup>100</sup> Estos estímulos fiscales deben ser concedidos por el poder Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general. Hay autores que diferencian los estímulos y los subsidios, señalando que los estímulos son otorgados al sujeto pasivo de un impuesto, con el objetivo de obtener ciertos fines de carácter parafiscal.

El engaño para percibir un subsidio o estímulo fiscal consiste en que se falsean las condiciones para obtener este cuando el contribuyente solicita un subsidio en base a declaraciones incompletas o incorrectas, por otro lado también puede beneficiarse ocultando circunstancias que hubiesen impedido el otorgamiento del beneficio o estímulo, incumpliendo su obligación de informar sobre hechos relevantes para su otorgamiento o bien puede ser que el contribuyente deje de realizar la actividad fundamental a que está obligado para tener el derecho a percibir el subsidio.

En caso de que la autoridad otorgue una prestación o subsidio conforme a lo estipulado en la Ley Federal del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y el

---

<sup>100</sup> Carrasco Iriarte Hugo, “Derecho Fiscal 1”, 2001, México, Iure editores, UNAM, p. 242.

contribuyente no lo destine para los fines para lo que fue otorgado no podría decirse que se defrauda al fisco, sino que se estaría en presencia de un enriquecimiento ilícito.

Cuando se dejan de cumplir o de tener las condiciones por las cuales fue creado el subsidio o bien estas fueron falseadas en las declaraciones, se está en presencia de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, por lo que tal hecho queda enumerado en el supuesto contemplado en el artículo 108, del CFF y es un delito de resultado, atendiendo al término “beneficiarse”.

#### e) Simule uno o más actos o contratos

La simulación en materia fiscal es una forma de evadir ilegalmente impuestos, es un delito de resultado, simular quiere decir fingir algo, dando la apariencia de lo que no es en realidad. Esta simulación debe ser sobre actos jurídicos que crean, modifican, extingan o transfieran derechos u obligaciones mediante la manifestación de la voluntad; de acuerdo con el Código Civil Federal, «los convenios que crean o transfieran derechos u obligaciones son contratos.»<sup>101</sup> En el supuesto contenido en la fracción IV, del artículo 109, del CFF, se requiere del engaño y de un beneficio en perjuicio del fisco federal, por lo que se está en presencia del delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108, del CFF; sin mencionar la falta de redacción respecto a “uno o más actos” puesto que basta con uno solo para que se vulnere el bien jurídico protegido.

En esta tesis, el Tribunal Colegiado en Materia Penal del Séptimo Circuito, sostuvo mediante tesis aislada, que la conducta en comento prevista en la fracción IV, del artículo 109, del CFF, se “subsume” en la conducta prevista por el artículo 108, del ordenamiento invocado. La cual se transcribe a continuación:

---

<sup>101</sup> Agenda civil del D.F, “Código civil federal”, Ediciones Fiscales ISEF, S.A, 2017. p. 141.

“[...] si el activo empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso [...]”<sup>102</sup>

Por lo expuesto se considera que ambos supuestos son iguales, excepto en la terminología del supuesto modificativo “obtener un beneficio indebido” expuesto en la tesis aislada, diferente a lo previsto en artículo 108, del CFF, “con el propósito de obtener un beneficio indebido”; respecto a si pueden subsumirse, tendría que abarcar mayor alcance uno que otro y así considerarse parte de un conjunto más amplio, lo que es imposible porque las conductas son las mismas.

#### f) Omisión de presentar declaraciones dejando de pagar contribuciones

El supuesto relativo a la omisión de presentar declaraciones dejando de pagar contribuciones, se actualiza cuando el contribuyente no presenta declaraciones durante doce meses a partir de que se venció el plazo para su presentación y como resultado se dejó de pagar la contribución correspondiente; este supuesto es similar al establecido en la fracción II, del artículo 109, del CFF, pues no es necesario que transcurran doce meses cuando con el uso de engaños o aprovechamiento de errores, se omite presentar declaraciones y se dejan de pagar contribuciones, supuesto igualmente contenido en el artículo 108, del CFF.

Este tipo no constituye un delito y si una infracción tal como dispone el artículo 71, del CFF al señalar que: «Son responsables en la comisión de las infracciones [...] las personas que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los

---

<sup>102</sup> Registro digital: 194044 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época  
Tesis: VII.P.104 P Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo IX,  
Mayo de 1999, página 1003

plazos establecidos.»<sup>103</sup> Por lo expuesto, se considera, que el supuesto que le corresponde a la conducta estaría más bien en el artículo 81, del mismo código; en especial si la conducta fue cometida como producto de negligencia u olvido, toda vez que los delitos previstos en el CFF, solo admiten la comisión dolosa «de acuerdo también al principio “numerus clausus” previsto en el artículo 60, del Código Penal Federal en donde se prevé un listado de delitos culposos,»<sup>104</sup> por lo que cualquier delito culposo fuera de ese listado no se puede sancionar; vulnerando además el principio de exacta aplicación penal previsto en el párrafo tercero, del artículo 14 constitucional.

#### g) Efectos fiscales a comprobantes Fiscales Digitales ilícitos

La fracción VIII del artículo 109, del CFF señala que será sancionado con la misma pena del delito de defraudación fiscal, el darle efectos fiscales a comprobantes digitales, cuando no reúnan los requisitos dispuestos en el propio CFF, al respecto el dar efectos fiscales a los comprobantes ilícitos llevará a deducir la erogación del gasto expresado en los mismos y el acreditar de ser el caso los impuestos que se hubiesen retenido, este supuesto se actualiza al no contener los requisitos establecidos en los artículos 29, 29-A y 29-B del Código Fiscal de la Federación. La consecuencia de la realización de dicha conducta será el sancionar a los contribuyentes que plasmen datos falsos en los comprobantes fiscales o expidan comprobantes apócrifos.

Este supuesto fue el motivo de la emisión del 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 Penal

---

<sup>103</sup> CFF [en línea] consultado en

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf) p. 99.

<sup>104</sup>Registro digital: 2013326 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Décima Época Materia(s): Penal Tesis: I.7o.P.39 P (10a.) Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo II, página 1728

Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019, en donde se considera al delito de defraudación fiscal como delito de delincuencia organizada; argumentando en la exposición de motivos del decreto en comento, las razones de su emisión como a continuación se indica:

“Del 2014 a la fecha (2019) se han emitido comprobantes falsos por más de 2 billones de pesos. El 70% de ellos son emitidos por el sector público, a través de cuentas de la ASF se emitieron resultados sobre Cuentas Públicas 2013 y 2014, el esquema de operación por el que a través de 128 empresas fantasma, 11 dependencias federales, 8 universidades y más de 50 funcionarios operaban a nivel del Gobierno Federal en el desvió recursos públicos.”<sup>105</sup>

## 2.3 La Simulación de uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal

### a) Concepto de simulación contractual

Para adentrarse a lo que es la simulación contractual, se considera necesario previamente hacer mención a la existencia de un error, que conlleva a una falsa apreciación de la realidad hasta que se corrige; en un plano ideal el error forma parte del pensamiento de la persona, manteniéndose en la decisiones que toma de forma consiente, en un plano material, se pueden distinguir los errores voluntarios (mentiras) de los involuntarios (equivocaciones).

«En el plano jurídico, el error voluntario se convierte en falsedad y cuando este error se adopta en un contrato, se le llama simulación contractual. La palabra simular viene del latín “simulare” y significa fingir o hacer aparecer lo que no es

---

<sup>105</sup> Exposición de motivos, del 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 Penal Federal ob. Cit. p. p. 24 y 60

cierto como cierto».<sup>106</sup> Generalmente con el engaño se pretende burlar a terceros haciéndoles creer la existencia de algo que no existe o bien en un disfraz que oculta la realidad mostrando una cosa diferente de lo que realmente es. La divergencia entre lo declarado y la realidad es causa original de la simulación. Sin embargo la voluntad de los particulares en la elaboración de un contrato, no los puede eximir de su observancia a la ley, por lo que no pueden renunciarse derechos que afecten a terceros conforme al artículo 6 del Código Civil Federal.<sup>107</sup>

Jurídicamente hablando, el contrato es simulado cuando en su celebración no se reúne la existencia legal pero quienes figuran como contrayentes de los derechos y obligaciones generadas tienen el ánimo y la finalidad comúnmente fraudulenta de que el contrato aparezca como realmente celebrado. Los negocios jurídicos celebrados en fraude a la ley se sancionan como nulos, generalmente se estima que la presencia de un contrato con el ánimo de ocultar una real intención es indicio del engaño en contra de alguien pues lo oculto tiene consecuencias eventualmente lesivas para terceros.

Respecto a la ausencia de concordancia entre lo que se pretende manifestar y lo efectivamente manifestado en un negocio jurídico existen dos corrientes; una denominada voluntarista la cual sostiene que cuando existe discrepancia consiente y querida entre lo declarado y la voluntad de las partes hay simulación. En esta teoría hay predominancia de la voluntad real a lo declarado, debiéndose atender siempre a la conducta y no a los resultados. La segunda corriente se denomina declaracionista, «sostiene que la simulación consiste en una discrepancia entre lo declarado y una contradecación, debiendo primar lo declarado por encima de la voluntad interna, pues lo relevante en el mundo del derecho son los elementos externos que pueden ser conocidos por los interesados en el acto quedando los elementos internos como simples intenciones.»<sup>108</sup> Un sujeto no puede sustraerse a

---

<sup>106</sup>Tesis: Ovalle Madrid Germán. "El delito de otorgamiento de contrato simulado en perjuicio de otro". Tesis doctoral. España. Universidad de Barcelona. 2010. p. 43.

<sup>107</sup> Agenda civil del D.F, "Código civil federal", Ediciones fiscales ISEF S.A, 2017. p. 1.

<sup>108</sup> Ibídem. p. 46.

los efectos de una manifestación no querida internamente, de lo contrario peligra la certeza contenida en los actos, la seguridad jurídica y la verdad.

Frente a ambas posturas disconformes surgió la teoría de la responsabilidad; en un intento por hacer menos rigurosa la teoría voluntarista, sostiene que en principio es válido el contrato por reunir la voluntad y la declaración; pero de producirse una discrepancia entre ambas debe indagarse si esta es imputable a las partes, si lo es, deben responder por los daños que se causen a personas ajenas al contrato. «En el caso de que la discrepancia sea imputable a una parte a título de dolo o culpa, los efectos no deseados del negocio no vincularán al obligado y surgirá la necesidad de indemnizar al destinatario por los perjuicios ocasionados en tal declaración.»<sup>109</sup>

Para moderar por su parte la teoría declaracionista, surge la teoría de la confianza; donde se atendía al conocimiento o desconocimiento de la discrepancia por la parte obligada, estimando nulo el negocio que no haya manifestado voluntad del agente; en países como España y Francia se adopta el criterio voluntarista.

## b) Los contratos en perjuicio de tercero

Los contratos en perjuicio de un tercero consisten en la celebración de un acuerdo en que se lesionen los derechos subjetivos de una persona no incluida en el contrato; es una excepción a la regla de relatividad pues se afecta a personas extrañas al acuerdo violando el principio “res inter alios acta”. «Este perjuicio a un tercero puede ser ocasionado con la voluntad de ambos contratantes o de uno solo, se requiere que el daño sea consecuencia directa o inmediata de los efectos del contrato y no solo que se le coloque en una situación desfavorable».<sup>110</sup>

Aunque el negocio simulado requiere de un engaño en que se oculta algo a alguien y eventualmente se le perjudica, existen requisitos que el tipo penal de fraude por simulación contractual requiere para que se pueda actualizar el tipo;

---

<sup>109</sup> Ibídem. p. 47.

<sup>110</sup> Ibídem. p. 49.



estos requisitos dependen de criterios dependiendo la legislación para actualizar el delito; en la jurisprudencia emitida por el pleno de circuito del Estado de México se vincula por el criterio voluntarista al señalar que: “comete el delito de fraude el que realice o celebre un acto jurídico, convenio, contrato, acto o escrito judicial, simulados con perjuicio de otro, o para obtener un beneficio indebido.”<sup>111</sup> Esto deja a un lado lo realmente declarado en el contrato pues la tesis sostiene que en sus respectivas declaraciones ministeriales las partes acordaron el mismo precio y objeto del contrato (compraventa de un inmueble).

El fraude está definido por la Real Academia Española (RAE), como el «acto tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del estado o de terceros,»<sup>112</sup> definición asociada doctrinalmente al contrato simulado; pues justifica la concurrencia de elementos propios de este: engaño, error, disposición patrimonial y perjuicio a un tercero. El engaño consiste en un perjuicio en el patrimonio ajeno como consecuencia del acto jurídico en que se crea, modifica, transfiere o extingue derechos u obligaciones con el uso de errores en que se hace incurrir al engañado, pudiendo ser tanto un ajeno al acto como un co-contratante. Siendo así, el delito no se consuma hasta que se produzca el perjuicio consecuencia del acto de disposición patrimonial; «sin embargo para algunos doctrinarios, el delito es punible independientemente de sus consecuencias económicas.»<sup>113</sup> En este contexto, el legislador debería considerar particularmente grave el uso de un contrato simulado para el delito de fraude, por la vulnerabilidad en que se encontraría la víctima al confiar en la apariencia de verdad del contrato que se utiliza como medio de engaño.

Una última corriente doctrinaria similar a la acción pauliana o contratos en perjuicio de acreedores en materia civil, asocia la simulación contractual al fraude, argumentando que el perjudicado patrimonialmente siempre es una persona ajena

---

<sup>111</sup> Registro digital: 195304 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época Tesis: II.1o.P.54 P Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VIII, Octubre de 1998, página 1151

<sup>112</sup> Página de la Real Academia Española [en línea] <https://dle.rae.es/fraude?m=form> consultada el 07/05/21.

<sup>113</sup> Tesis: “El delito de otorgamiento de contrato simulado en perjuicio de otro”. Ob. Cit. p. 116.

a la relación contractual de los autores parte y esto ocurre cuando se suscribe un contrato simulado por parte de un agente que pretende con este impedir el ejercicio de un derecho de que es titular el tercero. Este contrato crea un estatus jurídico falso y de apariencia que le impide a la víctima ejercer su derecho a crédito u otros derechos legítimos; con esto la conducta es punible desde que el contrato se hace público y se le impide al perjudicado ejercer sus derechos.

Sin embargo el fraude y la simulación de un contrato, aunque pueden estar relacionados, son dos supuestos de delitos diferentes, por lo que se debe aplicar concurso de delitos, «en el que prevalece el concurso de normas y el criterio de consunción en donde la ley de mayor protección al bien jurídico tutelado absorbe a la de menor protección».<sup>114</sup>

### c) Requisitos del negocio simulado

Los requisitos para que exista un negocio simulado como se ha visto son, una declaración deliberadamente disconforme entre lo querido y lo declarado brindada voluntaria y conscientemente, un acuerdo entre las partes en que no haya la posibilidad de alegar reserva mental de uno de los contratantes y por último una finalidad común de querer ocultar la verdadera voluntad a terceras personas. «Para que el negocio sea simulado no se requiere siempre que el fin sea ilícito o fraudulento, esto va a depender de la intención de una o ambas partes frente al perjudicado,»<sup>115</sup> debe existir una valoración normativa pues el fraude al fisco es solo una de las formas en que se presenta la simulación.

Existe la simulación absoluta cuando se aparenta celebrar un negocio sin la intención de celebrar alguno, por carecer de consentimiento u objeto; puede ser que el objeto ostensible y declarado en el contrato sea inexistente o virtual o bien que sea el caso de alguna de las partes; este tipo de simulación se utiliza para aparentar

---

<sup>114</sup> Código penal para la CDMX. Consultado en <https://www.congresocdmx.gob.mx/media/documentos/9cd0cdef5d5adba1c8e25b34751ccfdcca80e2c.pdf> p. 3.

<sup>115</sup>Tesis: “El delito de otorgamiento de contrato simulado Ob. Cit. p. 52.

un aumento en el pasivo del patrimonio de manera ficticia fingiendo deudas para defraudar a los acreedores en su caso el (SAT). Aunque también usado para auto insolventarse y ocultar el patrimonio que pretende ser cobrado por un tercero.

El otro tipo de simulación se denomina relativa, que es cuando se aparenta celebrar un negocio y en realidad se ejecuta otro diferente ocultando efectos que perjudicarían o lesionarían intereses de los contratantes y es usado en casos de evasión fiscal, diferenciada de la defraudación fiscal por ser el conjunto de actos no previstos en el Código Fiscal de la Federación por los que una persona se prepara para defraudar antes de que se actualice el hecho generador. «En este supuesto se pretende dar eficacia jurídica solo al acto declarado en el contrato por causar mayores beneficios que el contrato original o realmente pactado.»<sup>116</sup> Existen 3 clases de simulación relativa: cuando se disfraza la naturaleza del contrato como el caso de un contrato de compraventa donde no hubo una contraprestación, o se realizó gratuitamente; cuando es el contenido del contrato lo que se disfraza, por ejemplo cuando un notario da fe de un precio menor al que realmente costaba el bien para aparentar menos ingresos en base al mismo o una compraventa con pacto de retro (ilegal conforme al Código Civil Federal); por último, el tercer tipo de simulación relativa se actualiza cuando se simula uno de los sujetos contratantes, como es el caso de simular que una empresa apenas constituida sin la infraestructura necesaria tuvo la capacidad de brindar servicios técnicos a una institución pública.

#### d) La declaración judicial de simulación contractual

Respecto a la declaración judicial de simulación contractual, es necesario precisar que solo una sentencia judicial puede declarar la invalidez de un contrato por considerarse simulado; desde que se contrata se tiene por legal y de buena fe, el artículo 2180, respecto de los efectos de las obligaciones del Código Civil Federal

---

<sup>116</sup> Tesis “Análisis jurídico de la defraudación y la evasión fiscal” Nancy Nelly González San Miguel. UANL. 2005. p. 68 y 71.

(CCF), dispone que “es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente cuando en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”<sup>117</sup>, prevé que la simulación absoluta no produce efectos jurídicos y en caso de simulación relativa, el ocultamiento de su verdadera intención será nula si la ley lo prevé como tal.

En el artículo 2183 del CCF, se prevé sobre quienes pueden pedir la declaración judicial de simulación: «Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación o el Ministerio Público Federal cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.»<sup>118</sup>

Una vez declarada esta simulación, se puede dar lugar a la restitución de los objetos reclamados con sus accesorios, a quien pertenezca, junto con la reivindicación y la indemnización por daños y perjuicios. Debe decirse que todas las personas relacionadas con el contrato declarado simulado son emplazadas a juicio, pues la buena fe y legalidad de un contrato solo es presuntiva; esto es la deducción en virtud de la cual constando un hecho se considera también existente otro que le acompaña de ordinario, también conocida como el principio lógico basado en las máximas de la experiencia. «La simple presunción no es considerada prueba ni objeto de prueba por lo que se requieren indicios o hechos conocidos que mediante una operación lógica-crítica puedan constituir un argumento probatorio que permita inferir un hecho desconocido a partir de un hecho conocido»,<sup>119</sup> esto con el objeto de descalificar un contrato como legal, por ejemplo si se busca dismantelar una red de Empresas Deductoras de Operaciones Simuladas (EDOS), coludidas con Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS), se puede demostrar mediante hechos conocidos que estas no tienen la capacidad económica ni la infraestructura para ofrecer servicios por el tipo y monto estipulado en contratos que declaran haber celebrado.

---

<sup>117</sup> Agenda civil del D.F, “Código civil federal”, Ob. Cit. p. 296.

<sup>118</sup> Idem.

<sup>119</sup> Tesis: “El delito de simulación de contrato” Ob. Cit. p. 59.

Las presunciones judiciales en tribunales españoles han alcanzado cierta relevancia como parte de su jurisprudencia, estas se dedican a clasificar la simulación contractual en perjuicio de derechos de terceros en diferentes clases:

Respecto a la nulidad en los contratos, se prevé que se actualice siempre que haya ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición; esta puede ser absoluta o relativa. La nulidad absoluta no impide que el acto produzca sus efectos hasta que se pronuncie la nulidad por el juez que destruye retroactivamente esos efectos. De esta nulidad puede aprovecharse todo interesado y no desaparece por la prescripción ni confirmación del acto.

Respecto a la nulidad relativa siempre se permite que produzca sus efectos el acto jurídico, «esta se actualiza cuando la forma del contrato no reúne los requisitos legales, si no son contratos solemnes, cuando no hubo capacidad de una de las partes, si hubo error, violencia, o lesión mientras no sean alegadas por quien las haya sufrido en tanto no haya prescrito el derecho a alegar dichos vicios por quien los sufrió.»<sup>120</sup>

De lo anterior se puede verificar que la inexistencia acarrea una declaración de que el negocio se celebró sin algún requisito indispensable; la nulidad es una declaración judicial en virtud de que es la que un contrato adolece de vicios del consentimiento y es la que corresponde en cuanto a la defraudación si un tercero es quien alega un derecho preferente sobre el contrato como lo dispone el artículo 2180 del Código Civil Federal; diferente de la rescisión porque esta última extingue los efectos jurídicos de un contrato por disposición de la ley; en todos los casos se está obligado a llevar las cosas al estado en que se encontraban antes de celebrarse el contrato.

---

<sup>120</sup> Agenda civil del D.F., “Código civil federal”, Ob. Cit. p.p. 300 y 301.

## e) Relación del contrato simulado y la falsedad documental

En lo tocante a este supuesto, el primer antecedente registrado de la falsedad documental fue por medio de recibos falsos como se citó en el Capítulo I, relativo a los “antecedentes de la defraudación fiscal en el cristianismo”, este supuesto permite considerar la relevancia en la simulación de documentos. Otro antecedente sobre la falsedad en documentos data del año 80 a.C., la “lex cornelia testamentaria nummarua” o “Lex Cornelia de falsis”, «esta disposición consistía en que no bastaba alterar la verdad en un acto jurídico para cometer falsedad y en que la mentira sola no podía considerarse un delito de falsedad, sino que esta debía consistir en una alteración cualquiera de los escritos mismos»<sup>121</sup>, fue el primer antecedente en que el interés público se ocupó por perseguir las prácticas inveraces en las declaraciones de negocios.

Existe una corriente doctrinal que asocia el delito de contrato simulado por medio de documentos usados para engañar a un tercero como en el delito de defraudación; conocido también como fraude especial. Para este sector de la doctrina, el delito de contrato simulado es una mentira expresada en un documento por un particular y constituye el comienzo de un fraude; como requisito esencial se requiere que haya un detrimento pecuniario en perjuicio de la víctima, aunque para otro sector de esta misma doctrina basta con que se haya plasmado la intención de perjudicar a otro en el documento. «Se reconocen dos facetas en este ilícito; primero cuando al crear el contrato simulado opera el engaño y después cuando se convierte el contrato en un medio para impedir un ejercicio de derechos por terceros».<sup>122</sup>

La experiencia Argentina se tomó como ejemplo y punto de comparación según consta en la exposición de motivos para emitir 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 Penal Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019

---

<sup>121</sup> *Ibíd.* p. 79.

<sup>122</sup> *Ibíd.* p.p. 117 y 120

en México, el cuál adicionó el artículo 113 Bis del CFF, mismo que establece que «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.»<sup>123</sup> Esta reforma se promovió con el propósito de terminar con las EDOS y EFOS, que son empresas facturadoras de contratos sobre operaciones simuladas. Lo que no mencionó la exposición de motivos del decreto mencionado, es que en el Código Penal Argentino, se tipifica junto al delito de otorgamiento de contrato simulado en perjuicio de otro, el de entrega de recibos falsos; pues la falsedad documental y el contrato simulado tienen un núcleo en común consistente en faltar o alterar la verdad; el Código Penal Federal mexicano dispone en su capítulo IV, la falsificación de documentos en general, y en específico en su artículo 244 prevé la comisión del delito de falsedad documental cuando: “Añadiendo o alterando cláusulas o declaraciones, o asentando como ciertos hechos falsos, o como confesados los que no lo están, si el documento en que se asientan, se extendiere para hacerlos constar y como prueba de ellos”<sup>124</sup> y como condición para que sea sancionable, el artículo 255 de dicho ordenamiento, prevé que el falsario se proponga sacar algún provecho para sí o para otro o causar perjuicio a la sociedad, al estado o a un tercero.

La simple simulación de un contrato en los términos del Código Civil Federal se dispone de la forma siguiente: «es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”<sup>125</sup> esto no necesariamente constituye falsedad documental por los titulares de los patrimonios que forman parte del contrato, ni rompe la vinculación del autor y su contenido, pero opera la lesividad a petición de parte y como mecanismo de asunción de obligaciones de naturaleza civil; y en caso de que el contrato opere en perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el Ministerio Público Federal

---

<sup>123</sup> Diario Oficial de la Federación. Decreto del 08/11/2019 [en línea] [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5578269&fecha=08/11/2019](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5578269&fecha=08/11/2019) consultado el 03/07/2021. p. 50.

<sup>124</sup> Código Penal Federal consultado en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/9\\_190221.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/9_190221.pdf) p. 90.

<sup>125</sup> Código Civil Federal. Consultado en [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2\\_110121.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_110121.pdf) p. 210

será el autorizado para pedir la nulidad del contrato. La falsedad de documentos es de naturaleza exclusivamente penal conforme al Código Penal Federal y al Código Fiscal de la Federación en el caso de facturas falsas, ambos códigos cuentan con requisitos específicos diferentes entre ellos y del contrato simulado. «Se dice que la falsedad puede ser una alteración física de lo escrito, mientras la simulación contractual es una alteración espiritual de lo querido.»<sup>126</sup>

El Código Penal Federal y el Código Fiscal de la Federación pueden convertirse en leyes especiales en la persecución del delito de defraudación pues abarcan los requisitos del contrato simulado por lo que derogaría parcialmente el ilícito del contrato simulado por ser de menor extensión. Es propio del delito de defraudación una acción de inveracidad que se pretende hacer creer verdadera, esto como se vio solo puede ser presuntivamente y es difícil desvirtuar su veracidad cuando el objeto son bienes intangibles (como la compraventa de servicios); operaciones comúnmente simuladas por organizaciones dedicadas a triangular recursos de entidades públicas principalmente; mismas que incentivan a aplicar estas actividades por particulares y fomentan la corrupción. Por esto es que se consideró la defraudación como delincuencia organizada.

## 2.4 Defraudación Fiscal Calificada

### a) Penas aplicables

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 párrafo cuarto, establece las penas aplicables para el delito de defraudación fiscal, condicionadas a la cuantía del monto defraudado, como se indica a continuación:

“Prisión de 3 meses a 2 años cuando el monto no exceda de \$1,932, 330.00.

---

<sup>126</sup> Ibidem. p. 218



Con prisión de 2 años a 5 años cuando exceda de \$1, 932,330.00 pero no de \$2, 898,490.00.

Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$2, 898,490.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía la pena será de 3 meses a 6 años.”<sup>127</sup>

Sin detenerse a considerar tanto la inconstitucionalidad de las penas, al no observar el principio constitucional de proporcionalidad mencionado, así como la atipicidad por falta de elementos del delito por contemplar un fraude sin cuantía propia; el legislador previó que en caso de delito de defraudación fiscal y su equiparable previsto en el artículo 109 del CFF, se tomaran en cuenta nueve supuestos para considerarse como agravantes en el delito de defraudación fiscal calificada. Muchos de estos supuestos debe decirse, violatorios del principio “non bis in ídem” como se verá posteriormente. Estos supuestos incrementan en una mitad la pena aplicable, dichos supuestos consisten en:

“a).- Usar documentos falsos.”

Al respecto, la palabra “uso” se entiende como hacer servir una cosa para algo y el vocablo “documentos” como un escrito en que constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo. Por falso se entiende «engañoso, fingido, simulado, falso a la ley o falso de veracidad o realidad»<sup>128</sup>.

Como se mencionó en lo tocante al contrato simulado, los documentos pueden ser falsos materialmente cuando no corresponde lo escrito con el pensamiento del autor y pueden ser falsos ideológicamente cuando el contenido del documento no corresponde con la realidad aunque lo dicho o puesto si corresponda a la voluntad. En la mayoría de los casos, las declaraciones se hacen a través de documentos y se omiten contribuciones expresando ideológicamente haber generado una cantidad menor de la que realmente fue obtenida, por lo que se está

---

<sup>127</sup> *Ibíd.* p. 152.

<sup>128</sup> Los delitos fiscales, Pablo Hernández, *Ob. Cit.* p. 237.

penalizando en dos supuestos normativos el mismo hecho, queriendo además agravar la pena por el mismo hecho.

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

«En lo relativo a este supuesto, por emisión de comprobantes se entiende extender con las formalidades acostumbradas los documentos que confirmen un trato o gestión.»<sup>129</sup> En este supuesto se prevé un caso de omisión simple por no expedir comprobantes a los que está obligado a presentar el contribuyente, y debe haber sido sancionado primero en un periodo de cinco años por no expedirlos, por lo que aún si se dejaron de expedir cien comprobantes, no se considera que haya sido de forma reiterada si no se sancionó antes por primera vez.

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

El término manifestar en este supuesto se refiere a declarar o dar a conocer, en tanto que por datos falsos debe entenderse «los antecedentes necesarios para llegar al conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho que es engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o veracidad».<sup>130</sup>

Del texto de este supuesto, se desprende que no hace falta que el contribuyente obtenga la devolución no correspondiente y por ende que se produzcan los resultados, sino que simplemente los datos falsos se hayan manifestado, situación con la que no se está de acuerdo puesto que el delito quedaría en tentativa y no se actualizaría el beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, y menos aún el delito base y su agravante, por lo que operaría el principio

---

<sup>129</sup> “Los delitos fiscales” Pablo Hernández Ob. Cit. p. 239.

<sup>130</sup> *Ibidem*. p. 240.

legal de que “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”. Sin mencionar que estos datos falsos manifestados ante la autoridad se comprenden en documentos, por lo que el supuesto se prevé en el primer inciso de estos agravantes.

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

De acuerdo al artículo 83 del CFF «el no llevar contabilidad cuando se esté obligado a ello constituye una infracción y esta debe ser descubierta en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad.»<sup>131</sup> Por lo tanto no contar con la documentación contable no debe considerarse como agravante a menos que haya servido como medio para defraudar al fisco. La segunda oración del agravante menciona que asentar datos falsos en dichos registros se considerará defraudación fiscal calificada, sin embargo esta acción sería en todo caso manifestar lo que no es conforme a la realidad en un documento, supuesto que en opinión particular está contemplada en el inciso a), del párrafo 7, del artículo 108, del CFF.

“e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.”

La omisión de contribuciones como quedó expuesto en el primer capítulo de la presente investigación consiste en dejar de hacer lo que la ley establece o abstenerse de hacer algo a lo que se está obligado, en tanto que retenido quiere decir «descontar de un pago o salario el importe de una deuda»<sup>132</sup>; recaudar la contribución es haberla cobrado y «trasladada quiere decir el cargo extra que el vendedor hace a los bienes o servicios que se hayan usado o gozado, este cargo es por un monto equivalente al impuesto o contribución en los términos de la ley».<sup>133</sup>

Aquí yacen dos supuestos, uno de omisión simple, cuando el contribuyente no enteró las contribuciones, la cual se tiene que probar que fue con el uso de

---

<sup>131</sup> Código Fiscal de la Federación, consultado en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf> p. 132.

<sup>132</sup> Ramón García Pelayo, Diccionario Pequeño Larousse, Ediciones Larousse, Argentina 1985 p. 899

<sup>133</sup> Los delitos fiscales, Pablo Hernández, Ob. cit. p. 299.

engaños o aprovechamiento de errores y el otro supuesto consiste en que el contribuyente haya declarado falsamente respecto de estas retenciones, que de ser el caso, se estaría de nuevo en presencia del uso de documentos falsos, por no corresponder a la realidad lo que se dice en ellos.

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

Este supuesto es el mismo al que se refiere el inciso c), del párrafo 7, del artículo 108, del CFF, sin embargo el propósito en este supuesto es el compensar, que quiere decir «igualar en opuesto sentido el efecto de una cosa con el de otra»<sup>134</sup>. El artículo 23, del CFF estipula que «únicamente se pueden compensar cantidades a favor contra las que se estén obligados a pagar por adeudo propio en un mismo impuesto.»<sup>135</sup>

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

La expresión «Utilizar quiere decir aprovecharse de algo»,<sup>136</sup> en tanto que la de “datos falsos” ya se explicó en lo correspondiente al inciso c), del párrafo 7, del artículo 108, del CFF, al respecto en el artículo 4, de la ley del IEPS se dispone que se entiende por impuesto «acreditable un monto equivalente al del impuesto especial efectivamente trasladado al contribuyente.»<sup>137</sup> Por último disminuir quiere decir «hacer menor, achicar»<sup>138</sup>.

Se incluyen los mismos problemas del supuesto señalado en el inciso precedente, pues se requiere del uso de documentos incluido en el supuesto a) y del supuesto de tentativa por la inclusión de la palabra “para” en la oración.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

---

<sup>134</sup> Diccionario Larousse, Ramón García Pelayo, Ob. Cit. p. 253.

<sup>135</sup> CFF consultado en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf> p. 35.

<sup>136</sup> Diccionario Larousse, Ramón García Pelayo, Ob. Cit. p. 1045.

<sup>137</sup> Ley del IEPS consultada en

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78\\_241220.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_241220.pdf) p. 17.

<sup>138</sup> Diccionario Larousse, Ramón García Pelayo, Ob. Cit. p. 366.

Respecto a este supuesto en primer término se explicará que debe entenderse por la palabra “declarar” la cual es «manifestar abiertamente, hacer conocer;»<sup>139</sup> pérdidas fiscales de acuerdo con la ley del ISR, se refiere a cuando los ingresos acumulables en un ejercicio son menores a las deducciones. Estas declaraciones ante la autoridad se hacen por medio de documentos, supuesto que se repite en el inciso a), párrafo séptimo, del artículo 108, del CFF. Además de estar incluido como delito que amerita de «3 meses a 3 años de prisión conforme a la fracción IV del artículo 111, del CFF.»<sup>140</sup>

- i) Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el penúltimo párrafo del artículo 15-D, del CFF, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo.

En cuanto al segundo supuesto, conforme al Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B), del Artículo 123 Constitucional; de la Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis, del Apartado B, del Artículo 123, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Subcontratación Laboral publicado en el DOF el 23 de abril del 2021; se reformó la Ley Federal del Trabajo en lo referente a la subcontratación, para prohibir todo contrato de servicios por una empresa a un contratista, desobligándose así de las relaciones laborales (un cobro por servicios en lugar de un sueldo) y fiscales (en cuanto a las cuotas por seguridad social, impuesto de nómina, participaciones de utilidades entre otras) con sus empleados, por lo que «sólo se considera lícito si los

---

<sup>139</sup> *Ibíd.* p. 319.

<sup>140</sup> CFF consultado en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf> p. 154.

servicios que se requieren del contratista no tienen relación con el objeto social de la empresa y si el contratista está registrado ante el padrón de la Secretaría del trabajo acreditando cumplir con sus obligaciones fiscales y de seguridad social.»<sup>141</sup>

Por esquemas se entiende «representación gráfica de una cosa inmaterial o representación de las relaciones y el funcionamiento de un objeto»,<sup>142</sup> simulación como se vio anteriormente quiere decir dar apariencia de cierto a algo que no lo es. La primera oración de la agravante remite al penúltimo párrafo del artículo 15 D del CFF, que a su vez remite al primer párrafo, dando a entender que el contribuyente no puede deducir ni acreditar los pagos realizados a personal subcontratado siempre que los servicios hayan formado parte del objeto social o actividad económica preponderante de la empresa. Estas deducciones y acreditamientos son mediante documentos por lo que se dispone de forma reiterativa el inciso a), sin embargo en este supuesto lo que se pretende ocultar es una relación jurídica con los empleados. El supuesto comprendido en la primera parte del agravante prevé los efectos de la subcontratación y el segundo las causas.

## 2.5 Factores que intervienen en la defraudación fiscal

La defraudación fiscal es un delito considerado de cuello blanco, cometido por personas pertenecientes a un alto estatus social, económico y político que por sus actividades laborales le es posible incurrir en este hecho delictivo, esta posición social les permite evadir o aminorar la aplicación de la ley. «Criminológicamente su estudio se encuadra en las estructuras del poder en general.»<sup>143</sup> La ineficiencia de los sistemas fiscalizadores se aúna con la impunidad y como parte de la corrupción de las autoridades en contubernio con los contribuyentes.

---

<sup>141</sup> DOF Decreto del 23/04/2021. [en línea] Consultado en [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5616745&fecha=23/04/2021](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5616745&fecha=23/04/2021) p. 50.

<sup>142</sup> Diccionario Larousse, Ramón García, Ob. Cit. p. 434.

<sup>143</sup> Vidaurri Arechiga Manuel. “Vademécum de criminología.” 2018 Editorial Tirant le Blanch. p. 90.

Evadir impuestos de esta forma implica considerar grandes cantidades, así como contar con una región donde poder esconder el dinero de forma segura y fuera del alcance de las víctimas, dentro de regímenes fiscales preferentes que acaten el secreto bancario como Suiza; o en avenidas menos productivas que son un gran estímulo para los defraudadores. La defraudación es una causa más de los déficits fiscales incluso para las economías de mercado desarrolladas, esto no solo acarrea el endeudamiento sino el incremento de la inflación que empuja a las personas a niveles fiscales sucesivamente más altos bajo estructuras de tipo "progresivas" incluso sin mayores ingresos reales. Según la OCDE, «la complejidad de los códigos fiscales y su uso para fines políticos distintos a la recaudación de ingresos se ha sumado a que las personas aún consideradas acatadoras de la ley, se vean en situación de omitir impuestos.»<sup>144</sup> Por esto es que "Mellon", titular de la Secretaría de Finanzas de Estados Unidos de América, durante la segunda guerra mundial, decía que la política fiscal no debe convertirse en un partido de fútbol o favoritista, sino que debía ser evaluado su mejor uso por expertos. Sintetizando lo anterior, uno de los grandes factores que interviene en el delito en comento es la creación de rutas paralelas e indiscriminadas para la violación de fronteras que descontrola la circulación de bienes y servicios; causa de que el estado ideal con reglas morales y jurídicas formalmente aceptadas, se repudien en la práctica identificada ya con comportamientos tendientes a maximizar los beneficios con independencia de sus fuentes y consecuencias sociales.

Para el criminólogo Carlos Resa, uno de los orígenes del problema en la persecución de delitos fiscales y de lavado de dinero es «el triunfo del capitalismo y un peculiar sentido demócrata han facilitado una implantación problemática de la libre empresa, sin mecanismos paralelos de control que provoca desorden interno, ocaso de estructuras de autoridad y legitimidad, reticencias de la población a la autoridad y el desmoronamiento del aparato judicial que ha propiciado la cooperación con el crimen organizado.»<sup>145</sup>

---

<sup>144</sup> "The Secret Money Market". Ob. Cit. p. p. 79 y 119.

<sup>145</sup> Resa Nestares, Carlos, "Crimen Organizado Transnacional definición, causas y consecuencias", sin edit, p. 11.

La falta de cultura en la importancia social de cumplir con las obligaciones fiscales, el monto de la carga aunado a la complejidad de la legislación fiscal complican en general el pago de contribuciones. Si se consideran las ventajas económicas que se obtienen del delito, no solo son beneficios propios, sino los reflejados en el mercado, como es el caso de empresas cuando sus costos de producción se reducen a comparación de los que no obtienen esta ventaja de mayor reinversión por mayores ingresos.

## 2.6 La expedición de comprobantes fiscales apócrifos a que se refiere el artículo 113 Bis, del Código Fiscal de la Federación.

Aunque para autores como el jurista Pablo Hernández Romo Valencia, el artículo 113 Bis, del CFF no constituye un delito aun estando dentro de los artículos 92 a 115 del título IV, Capítulo Segundo de dicho ordenamiento, denominado “De los delitos fiscales”; se requiere de su análisis puesto que la conducta tipificada en el mismo fue el problema eje, por el cual se emitió el Decreto que Reforma adiciona y deroga diversas disposiciones del CFF, CPF, LSN, CNPP Y LFCDO, publicado en el DOF el 8 de noviembre del 2019, en específico lo relativo a la adición del artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación ya que independientemente de que su protección y tipificación como delito «forma parte del objeto o valor merecedor de una protección destacada por la ley, en especial, del interés patrimonial de la Hacienda Pública traducido en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios para financiar las políticas de gasto público»,<sup>146</sup> al establecer que:

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,

---

<sup>146</sup> Fitor Miró Juan Carlos, “Delito Fiscal, un análisis criminológico”, 2018, España, Edit. Tirant lo Blanch, p. 25.



anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.<sup>147</sup>

Este delito requiere la querrela por parte de la SHCP para proceder penalmente, a pesar de no estar comprendido como parte de los delitos que requieren este requisito de procedibilidad conforme al artículo 92 del CFF. En opinión del jurista español Juan Carlos Fito Miró, para que exista defraudación fiscal debe de haber uno de dos supuestos, el que aplica en el delito en comento es la elusión del pago de tributos, por ser un acto que conlleva por parte del obligado tributario a evitar total o parcialmente un pago al que por ley está obligado; dicho autor menciona que dependiendo de la cantidad eludida se podría estar en presencia de un delito o infracción y por otro lado equipara la falsedad documental y las facturas falsas como actos preparatorios o tentativas de delito fiscal, ya que las falsedades documentales suelen utilizarse con carácter instrumental para la minoración de rendimientos de actividades empresariales, lo que se procedería a resolver según el autor mediante un concurso real o medial de delitos, puesto que la defraudación con frecuencia se inserta en un entramado de hechos que la motivan, posibilitan o encubren por lo que es preciso para castigar el delito, acudir al concurso de normas.

La exposición de motivos publicada en el DOF el 08 de noviembre de 2019, indica como problema eje la emisión de comprobantes desde el año 2014, por más de dos billones de pesos y de acuerdo a la PRODECON el 70% de ellos son emitidos por el sector público, es por esto que dentro de las reformas al artículo 113 Bis, del CFF, se incluyó como parte del delito el agravante en el cual los servidores públicos que cometieran el delito en comento, fuesen destituidos del empleo o inhabilitados por uno a diez años para desempeñar cargos públicos, además de la pena agravante a que remite el citado artículo 113 Bis, dispuesta en el artículo 97 del mismo ordenamiento, conforme a la cual si algún funcionario

---

<sup>147</sup> CFF Consultado en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf> p. 156.

comete o participa en la comisión de un delito fiscal, la pena que resulte se aumentará de tres a seis años.

Por otro lado, en una reunión de trabajo organizada por el Senado de la República en la que participaron varios colegios e instituciones de abogados, comisiones fiscales y agrupamiento de empresa entre otros, se sostuvo que el problema eje del uso de comprobantes fiscales falsos ya era tratado adecuadamente como conducta en parte del artículo 113 Bis, del CFF, por lo que fue incoherente y desproporcional su tratamiento como delito de la delincuencia organizada y de peligro para el mantenimiento de la seguridad nacional. Sin embargo el propósito original de la emisión del decreto fue dismantelar las redes o esquemas de operación en que participaban 128 empresas fantasma, 11 dependencias federales, 8 universidades y más de 50 funcionarios, de acuerdo a datos otorgados por la Auditoría Superior de la Federación, por medio del cual el Gobierno Federal desvía recursos públicos.

Debe decirse que la emisión o compraventa de comprobantes fiscales falsos es solo el instrumento por el que se defrauda millonariamente al fisco, la falsedad documental no es el problema eje pues este supuesto por sí solo, se equipara más a una infracción, que se encuentra dispuesta en la fracción VII, del artículo 83, del CFF, en que no se cumple con los requisitos aplicables en la emisión de facturas en términos del CFF, su Reglamento y de las Reglas de carácter general que emite el SAT. El problema real es que la mayoría de estos comprobantes independientemente de cumplir estas reglas, son emitidos por empresas fantasma, las cuales ni tienen la infraestructura o soporte necesario para realizar operaciones que sostienen en las facturas que emiten.

De manera independiente, en la controversia constitucional interpuesta por la CNDH el 15 de Noviembre del 2019, se hace énfasis en la reforma al artículo 113 bis, del CFF, pues a juicio de la CNDH ya se encontraba debidamente tipificado y sancionado dentro del artículo 108 del CFF, previsto como fraude genérico con la agravante de usar documentos y datos falsos; de igual forma se encontraba dispuesto dentro del artículo 109 fracciones I, IV y VIII del mismo ordenamiento. En

cuanto a la incongruencia e inconstitucionalidad de las reformas, asimismo plantea que estas conductas no constituyen en forma alguna la presencia de dolo ni de un daño material a la recaudación de impuestos como lo es su uso para efectos fiscales o un daño a la hacienda pública omitiendo impuestos, por lo que debe calificarse como un delito de peligro. Como demostración, conforme al Código Civil Federal (de aplicación supletoria a la codificación fiscal) los conceptos de enajenación y compra son actos volitivos que exigen el dolo de los agentes, siendo que tienen conciencia de sus acciones; sin embargo esto no se encuentra tipificado en el artículo 113 bis en el cuál solo usa los verbos rectores “expedir” y “adquirir”, por lo que trasciende la imprecisión y ambigüedad de acuerdo a la CNDH, misma que argumenta que la comisión del ilícito en cuestión se dirige más hacia su tipificación como infracción administrativa; esto aunado al principio penal de ultima ratio ya que existen estas medidas alternativas a la sanción penal. Por otra parte, se está incurriendo en la imposibilidad de que los contribuyentes puedan corregir su situación fiscal respecto de comprobantes fiscales que consideren apócrifos que hayan usado, como es su derecho conforme al artículo 2 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en relación con el artículo 29-A del CFF mismo que se transcribe:

“Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.”<sup>148</sup>

Dicho lo anterior, la reforma al artículo 113 bis vulnera el derecho a la presunción de inocencia, el principio de legalidad taxativa, la seguridad jurídica, el principio de mínima intervención en materia penal y la proporcionalidad de las penas. Para abundar en la problemática suscitada por este delito se explica que el principio

---

<sup>148</sup> Demanda de acción de inconstitucionalidad,[en línea] consultado en file:///C:/Users/carlo/Downloads/Acc\_Inc\_2019\_130.pdf p. 66.

de taxatividad consiste en que los tipos penales se configuren de tal manera que los gobernados puedan entenderlos, lo que obliga al legislador a una determinación suficiente de las conductas merecedoras de sanción penal, con sus características, condiciones, términos y plazos.

El combate al tráfico de comprobantes fiscales apócrifos como estrategia para evadir el pago de contribuciones ya estaba en curso «desde el proyecto de iniciativa del Ejecutivo Federal, el 8 de septiembre del 2013 mismo que consideró como delito la compraventa de comprobantes fiscales dispuesto en el artículo 113 bis del Código Fiscal de la Federación»<sup>149</sup> para quien expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

---

<sup>149</sup> Montes de Oca Blanca Estela, “Auditoría forense y fraude fiscal”, Artículo de Opinión, [en línea] [https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r25\\_trabajo-10.pdf](https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r25_trabajo-10.pdf) p. 4

## CAPÍTULO III. DELINCUENCIA ORGANIZADA

### 3.1 Esfuerzos internacionales para combatir la Delincuencia Organizada

#### a) La Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Transnacional Organizada

La Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Transnacional Organizada fue llevada a cabo del 21 al 23 de noviembre de 1994; fue resultado de una recomendación hecha por la Comisión de Prevención del Delito y Justicia Penal, que forma parte de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), comisión a la que pasó a formar parte México en 1995; la Conferencia Ministerial sirvió de protocolo para la creación de la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada en el año 2000. En la Conferencia Ministerial Mundial se reunieron los representantes de cada país miembros de la ONU, al más alto nivel jerárquico, fue redactada la Declaración Política y el Plan de Acción Mundial, formulados por la Asamblea General, órgano compuesto por todos los estados parte de la Conferencia Ministerial para ser seguida por todos los estados participantes; este Plan de acuerdo al informe de la Asamblea General y al Consejo Económico y Social de la ONU, se realizó debido a la problemática de la rápida propagación y amplitud geográfica de la delincuencia organizada en sus diversas formas tanto a nivel nacional como internacional, lo que impedía el desarrollo, la calidad de vida y representaron una amenaza a los derechos humanos. La Asamblea además reconoció que «La creciente amenaza que plantea la delincuencia organizada por su influencia profundamente desestabilizadora y corruptora de las instituciones sociales, económicas y políticas fundamentales, constituye un reto que exige una cooperación internacional más intensa y eficaz.»<sup>150</sup> Otro de los puntos medulares que se mencionan en el informe previo a la Conferencia Ministerial, realizado por la Comisión de Prevención del delito y Justicia Penal, es el lavado de dinero y el control de entidades financieras, ambas operaciones corruptoras del estado de derecho a

---

<sup>150</sup> Naciones Unidas. informe de la conferencia ministerial mundial sobre la delincuencia transnacional organizada. [en línea] 2 de diciembre de 1994. <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/49/748> consultado el 05/05/21. p. 4.

favor de intereses ilegítimos, punto crucial por el que se decide incluir la delincuencia transnacional organizada como tema prioritario para el programa de las Naciones Unidas.

La Declaración Política y el Plan de Acción Mundial realizado durante la Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Transnacional Organizada, consistió en unir esfuerzos por los países miembros de la ONU, contra la delincuencia organizada y el terrorismo así como contra la infiltración de estos grupos en actividades económicas lícitas para blanquear el producto obtenido de sus actividades. Para lograr este objetivo, el Plan de Acción Mundial propuso «armonizar los textos legislativos de los países miembros de la ONU, cuidando respetar derechos fundamentales, fondeando programas de auxilio a los sistemas de justicia penal para países en desarrollo, estableciendo modalidades de cooperación, intercambio de información, entre otras medidas;»<sup>151</sup> dejando a cargo a la Comisión de Prevención y Justicia Penal que diera seguimiento y vigilancia al cumplimiento de dicho Plan de Acción Mundial. Entre otros propósitos conforme al proyecto de resolución enviado al Consejo Económico y Social de la ONU, se encontraba «asegurar que los propietarios de empresa definan claramente su posición, establecer un control riguroso de adquisiciones y transferencias así como lograr la cooperación entre autoridades encargadas de regular los sectores financieros y económicos y las que tienen a su cargo la aplicación del código penal»<sup>152</sup>

Uno de los puntos clave del Plan de Acción Mundial consistió en adoptar una definición uniforme para el vocablo “delincuencia organizada”, tomando en cuenta para su descripción «su modus operandi, considerando vínculos jerárquicos, el recurso a la violencia, el blanqueo de sus fondos ilícitos, el potencial de infiltrarse en actividades económicas legítimas y la cooperación con otros grupos organizados de delincuentes transnacionales»<sup>153</sup> entre sus principales características. El segundo punto clave del Plan de Acción Mundial consistió en adoptar medidas y directrices

---

<sup>151</sup> *Ibidem.* p. 10.

<sup>152</sup> *Ibidem.* p. 5.

<sup>153</sup> *Idem.*

legislativas para el combate a este delito, lo que incluyó cerciorarse de que los países integrantes de la Conferencia Ministerial Mundial contaran con capacidad en su sistema de justicia penal para ejercer medidas salvaguardas contra la corrupción, la intimidación y la violencia; en adoptar cursos especiales de capacitación para jueces de instrucción, magistrados y policías, en adoptar técnicas de investigación como la obtención de pruebas fidedignas previstas en el derecho interno bajo supervisión judicial, en realizar operaciones encubiertas, revisiones electrónicas, entregas vigiladas, protección de testigos, en permitir la colaboración de informantes miembros de un grupo de delincuencia organizada, preparar programas educativos e indemnizar a las víctimas de entre las medidas más importantes.

El Plan de Acción Mundial, hizo especial énfasis en el control del producto del delito y la prevención y represión del blanqueo de dinero; motivo por el cuál se conminó a los estados miembros de la Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Trasnacional Organizada, a adoptar medidas legislativas para confiscar activos ilícitos por la vía judicial antes de recaída la condena, igualmente se conminó a prever arreglos provisionales congelando o incautando activos de estos grupos criminales, con respeto a los derechos de terceros que hubieran adquirido estos bienes de buena fe.

Por último, el Plan de Acción Mundial toca lo relativo a la prevención de delitos sobre miembros del crimen organizado, para lo cual, la Conferencia Ministerial Mundial, conminó a los estados a «conocer la condición de los propietarios de empresas, a obtener información sobre traspasos y adquisiciones así como garantizar un alto nivel ético en la administración pública y en especial de las instituciones financieras.»<sup>154</sup>

---

<sup>154</sup> Idem.

## b) Convención de la Organización de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada

La Convención de la ONU contra la delincuencia organizada se realizó en Nueva York, consta de 41 artículos y concretiza los lineamientos expuestos en la Conferencia Ministerial Mundial contra la Delincuencia Transnacional Organizada, en la Declaración Política y en el Plan de Acción Mundial; los que tenían como objetivo el mejor emprendimiento de juicios penales. Entre las disposiciones más importantes de la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada, se encuentra un capítulo relativo a la prevención, que dispone acciones para impedir que el producto de los delitos sea usado para participar en mercados lícitos; este capítulo contiene los lineamientos para la elaboración de normas por los estados para salvaguardar la integridad de las entidades públicas contra la corrupción y de entidades privadas, haciendo énfasis especial en personas jurídicas que suelen ser parte de los negocios de la delincuencia organizada, incluida la industria. También dispone la creación de «códigos de conducta para el ejercicio de profesiones “pertinentes”, las cuales están relacionadas en el ámbito de manejo de los productos y tecnicismos del crimen organizado,»<sup>155</sup> por ejemplo abogados, notarios públicos, asesores fiscales y contadores.

En otro punto de la Convención en comento, se dispone lo concerniente a la asistencia a países en desarrollo, en cuanto a la capacitación de personal de servicios encargado de hacer cumplir la ley, lo relativo a las técnicas policiales para adquirir pruebas, indemnización de víctimas, protección de testigos, intercambio de información y comunicación entre estados sobre los “modus operandi” en que actúen los delincuentes; lo anterior ya acordado en el Plan de Acción de la Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Transnacional Organizada. En cuanto a la cooperación en la persecución de delitos por personas involucradas en el crimen organizado, se prevé la conmutación de la pena siempre que el

---

<sup>155</sup> United Nations convention against Transnational Organize crime. New York. 15 November 2000. [en línea].  
[https://treaties.un.org/doc/Treaties/2000/11/20001115%2011-11%20AM/Ch\\_XVIII\\_12p.pdf](https://treaties.un.org/doc/Treaties/2000/11/20001115%2011-11%20AM/Ch_XVIII_12p.pdf) p. p. 33 y 34.



delincuente proporcione información relevante para el descubrimiento de diversos delitos, este capítulo tiene el nombre de «medidas para intensificar la cooperación con las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley»<sup>156</sup> que fueron adaptadas en el ámbito nacional en el artículo 38, de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada.

La Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada, establece lineamientos sobre los cuáles los estados deben tipificar en sus legislaciones los delitos considerados parte de la delincuencia organizada, estas reglas son establecidas para delitos y sanciones sobre corrupción, lavado de dinero o blanqueo del producto del delito (sobre este delito prevé la posibilidad de establecer una unidad de inteligencia financiera, que analice y dé información sobre actividades de la delincuencia organizada), sobre personas que obstaculicen el ejercicio de la justicia y sobre los niveles de participación en un grupo delictivo organizado. En cuanto a este último punto, se disponen una serie de supuestos por los que se considera que existe un grupo de delincuentes organizados, previendo que siempre que las situaciones se cometan intencionalmente, ya sea que resulte en tentativa o delito consumado existirá el delito de delincuencia organizada. Situaciones que se transcriben a continuación:

- i. “El acuerdo con una o más personas de cometer un delito grave con un propósito que guarde relación directa o indirecta con la obtención de un beneficio económico u otro beneficio de orden material y, cuando así lo prescriba el derecho interno, que entrañe un acto perpetrado por uno de los participantes para llevar adelante ese acuerdo o que entrañe la participación de un grupo delictivo organizado;
- ii. La conducta de toda persona que, a sabiendas de la finalidad y actividad delictiva general de un grupo delictivo organizado o de su intención de cometer los delitos en cuestión, participe activamente en:
  - a) Actividades ilícitas del grupo delictivo organizado;

---

<sup>156</sup> *Ibidem.* p. 28.

- b) Otras actividades del grupo delictivo organizado, a sabiendas de que su participación contribuirá al logro de la finalidad delictiva antes descrita.”<sup>157</sup>

La Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada, también consideró como punibles la dirección, ayuda, incitación, facilitación, organización o asesoramiento al crimen organizado siempre que se trate de delitos graves. La definición prevista en su artículo 2 para un grupo delictivo organizado consiste en “un grupo estructurado de tres o más personas que exista durante cierto tiempo y que actúe concertadamente con el propósito de cometer uno o más delitos graves o delitos tipificados con arreglo a la presente Convención con miras a obtener, directa o indirectamente, un beneficio económico u otro de orden material”; respecto al vocablo “delito grave”, quedó definido como “una conducta sancionada con 4 años mínimo de pena” y por grupo estructurado se estipuló que era «un grupo no formado fortuitamente para la comisión inmediata de un delito y en el que no necesariamente se haya asignado a sus miembros funciones formalmente definidas ni haya continuidad en la condición de miembro o exista una estructura desarrollada»<sup>158</sup>

### 3.2 Concepto y características de la Delincuencia Organizada

#### a) En la doctrina

Al crimen organizado antiguamente se le conocía como asociación delictuosa, se caracteriza porque ha logrado una estructura perfecta al coludirse con empresas nacionales y transnacionales; «su diversificación en actividades como el tráfico de drogas, de arte, corrupción, falsificación etc. le han proporcionado grandes sumas de dinero que lo han hecho transnacional y por ende más difícil de controlar.»<sup>159</sup>

---

<sup>157</sup> United Nations convention against Transnational Organize crime. Ob. Cit. p. 4.

<sup>158</sup> Ibídem. p. 2.

<sup>159</sup> Plata Luna América. “Criminología, criminalística y victimología”. México. Edit. Oxford University Press. 2007 p. 140.

En este sentido el diccionario jurídico de Martha Lilia Malanche define a la delincuencia organizada como:

Un tipo penal autónomo, cuya acción consiste en la pertenencia con el conocimiento de sus miembros tanto de la jerarquía como de la finalidad de la estructura permanente o reiterada sin las formalidades establecidas en la legislación, por tres o más personas, quienes aceptan que tal integración se realiza para cometer las conductas establecidas en el catálogo, que el legislador consideró para tal efecto, contrarias al orden social.<sup>160</sup>

Al respecto la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada en la cual los países miembros se comprometieron a brindar información sobre las características del crimen organizado que presenciaran en su país, se llegó a la resolución de cinco tipologías mediante las cuales se conoce como opera la delincuencia organizada, las cuales se detallan a continuación:

Una jerarquía estándar: quiere decir «cuando existe un jefe que asigna tareas a los demás miembros acomodados de forma escalonada por debajo de él, comúnmente unidos por lazos familiares, étnicos o de estrato social.»<sup>161</sup>

La jerarquía regional o de liderazgo único; se caracteriza por tener regiones desconcentradas de su origen que laboran prácticamente con autonomía pero sus decisiones pueden ser revocadas por el líder, son siempre leales a un estatuto y existe fuerte identidad social en sus miembros que suelen ser grupos muy grandes.

La agrupación jerárquica, se da cuando hay una estructura corporativa que reúne a varios grupos criminales, cada uno delegado a un grupo de representantes, los acuerdos que se gestan en cada grupo influyen en todos los demás grupos asociados; esta estructura obedece a cuestiones tácticas y de articulación que les

---

<sup>160</sup> Malanche Martha Lilia, "Diccionario jurídico" Jesús de la Fuente Rodríguez y Raúl Contreras Bustamante coords. México. Edit. Tirant le Blanch. 2019 epígrafe 473.

<sup>161</sup> García Ramírez Efraín. "Análisis jurídico del delito de delincuencia organizada" 2019, Edit. Tirant le Blanch. p. 50.

permite a los delincuentes compartir o dividirse mercados y áreas de influencia. Cada grupo mantiene su estructura propia y plena autonomía en sus actividades que suelen ser diferentes dependiendo del entorno o área geográfica. Un ejemplo claro son los grupos criminales formados en una prisión.

El grupo central: Se considera un tipo moderno, sus integrantes no suelen exceder de 20 personas que toman decisiones en conjunto, no tienen nombre que los identifique como frecuentemente sucede; suelen manejar a diferentes sujetos externos al grupo para que realicen ciertas actividades a los cuales se les denomina miembros asociados. Sus actividades suelen ser de variedad limitada atendiendo la especialidad de cada miembro. El Instituto Interregional de las Naciones Unidas para Investigaciones sobre la Delincuencia y Justicia (UNICRI), identifica a las empresas como una subcategoría de esta tipología; sus actividades suelen enfocarse en defraudación fiscal, fraude en las subvenciones y lavado de dinero, «los miembros del grupo criminal suelen tener gran experiencia y especialización en temas financieros y económicos, gozan de alta estima social y suelen contar con útiles conexiones en las esferas del poder político por lo que su sofisticada fachada legal hace de difícil descubrimiento al grupo.»<sup>162</sup>

Por último, la tipología de red criminal, es la organización flexible por excelencia, en este tipo de delincuencia organizada se desarrollan actividades altamente profesionales e intercambiables, su estructura es la más compleja; está constituida por individuos clave que manejan a diferentes grupos integrados por individuos que no se consideran parte de la organización pero los unen sus proyectos delictivos. «Se caracterizan por su habilidad y ubicación estratégica para la comisión de delitos. Suelen contar con una red externa de criminales que operan como apoyo. La red no requiere de una estructura para operar pues depende de las actividades realizadas y no de los individuos clave que son fácilmente sustituidos».<sup>163</sup> Se ejemplifica la tipología con el caso del grupo Verhagen, involucrado en el tráfico de cannabis en Europa, dedicado a reclutar personas con

---

<sup>162</sup> *Ibidem.* p. 59.

<sup>163</sup> *Idem.*

la habilidad de capitanear un barco anunciándose públicamente; esta tipología no suele caracterizarse por usar la violencia.

## b) Convención de Palermo y otros ordenamientos jurídicos

Como se ha expuesto, el concepto de organización criminal se ha definido de diferentes formas por lo que puede ser imputable desde diversos sentidos, dependiendo la situación, por la participación directa o indirecta en un grupo, por la especialización o actividades que se desarrollen en el grupo delictivo etc. Como se expuso en el inciso precedente, la Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada, prevé en su artículo 2, que por grupo delictivo organizado se entiende: “un grupo estructurado de tres o más personas que exista durante cierto tiempo y que actúe concertadamente con el propósito de cometer uno o más delitos graves o delitos tipificados con arreglo a la presente Convención con miras a obtener, directa o indirectamente, un beneficio económico u otro de orden material”.

Esta definición de delincuencia organizada prevé que deben participar al menos tres personas, que se estructuren para cometer un delito tipificado como grave (con pena de más de 4 años) y también exige que se haya buscado un fin benéfico material o económico; el vocablo estructura quiere decir «arreglo o disposición de las diversas partes de un todo»,<sup>164</sup> por lo que se deduce de la definición y de la exposición de motivos realizada en la Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Transnacional Organizada, que los bienes jurídicos o valores que busca proteger esta disposición se dirigen más a un orden económico dejando la responsabilidad de legislar los delitos graves a los países miembros de la convención.<sup>165</sup>

En el Código Penal de España, se tipifica el delito de delincuencia organizada con el nombre de organización criminal de la siguiente manera: «A los efectos de este Código se entiende por organización criminal la agrupación formada por más

---

<sup>164</sup> Diccionario Larousse, Ramón García Pelayo, Ob. Cit. p. 443

<sup>165</sup> United Nations convention against Transnational Organize crime Ob. Cit. p. 157.

de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos, así como de llevar a cabo la perpetración reiterada de faltas». <sup>166</sup> En países como Francia, se sigue un delito específico tipificado como “La asociación de malhechores, o la “asociación mafiosa” del código penal italiano.

La Unión Europea por su parte define la delincuencia organizada en términos similares a la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada; pero incluyendo en su definición el supuesto de delito grave y como adición el fin o resultado de los delitos y el supuesto de que influya indebidamente en el funcionamiento de la autoridad pública, disposición que se transcribe:

Organización delictiva es aquella asociación estructurada de más de dos personas, establecida durante un periodo de tiempo, y que actúe de manera concertada con el fin de cometer delitos sancionables con una pena privativa de libertad o una medida de seguridad privativa de libertad de un máximo de al menos cuatro años como mínimo o con pena aún más severa, con independencia de que esos delitos constituyan un fin en sí mismos o un medio de obtener beneficios patrimoniales y, en su caso de influir de manera indebida en el funcionamiento de la autoridad pública. <sup>167</sup>

Por su parte, en el régimen interno de México, la delincuencia organizada constituye un régimen penal de excepción, pues las reglas que se siguen para la investigación, sanción, persecución, procesamiento y ejecución de las penas por este delito invierten la racionalidad del derecho penal ampliando el espectro de actuación del poder punitivo; estos supuestos considerados extra son:

I. Detención por sospecha.

---

<sup>166</sup> Gutiérrez Santos Oscar, “Delincuencia organizada: una visión criminológica y de derecho comparado”, Tesis de doctorado, España, Universidad de Sevilla 2017. p. 26.

<sup>167</sup> *Ibíd.* p. 25

- II. Decomiso de bienes.
- III. Principio de prevención del riesgo.
- IV. Desaparición del secreto bancario.
- V. Testigos protegidos.
- VI. Investigación a cargo de instancias fiscales y
- VII. Extraterritorialidad de la ley.<sup>168</sup>

Otra característica que hace de la delincuencia organizada un régimen de excepción penal es la sanción a título de autoría directa y material por la intención de formar parte de un grupo, delito considerado doloso y de peligro abstracto como lo explica la siguiente tesis:

**DELINCUENCIA ORGANIZADA. LA INTERVENCIÓN DE LOS SUJETOS ACTIVOS DEL DELITO, SE ACTUALIZA A TÍTULO DE AUTORÍA DIRECTA Y MATERIAL, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 13, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL.**

[...] independientemente de que realicen o no los delitos que pretenda llevar a cabo la organización, lo cual indica su autonomía frente al delito-fin [...] los miembros activos se corresponden con los fines de la organización, que exige una actualización clara y permanente de pertenencia, por lo que el actuar reprochable de los sujetos activos se da como un acto instantáneo de formar parte de dicha organización y, por ende, personalísimo de integrar ese grupo; actuar que se realiza de forma individual, sin necesidad de división de actos conformadores de la efectiva comprensión de la conducta punible, a título de autoría directa y material, en términos del artículo **13, fracción II, del Código Penal Federal**[...] <sup>169</sup>

### c) Naturaleza jurídica de la delincuencia organizada

La delincuencia organizada tiene un eje central de decisión y mando, esta estructura en forma celular y flexible, con rangos permanentes de autoridad, de acuerdo a la célula que integran, alberga una permanencia en el tiempo, más allá de la vida de sus miembros, tiene un grupo de sicarios a su servicio que tienden a ayudar en los propósitos conocidos como prácticas comerciales restrictivas con el uso de violencia

---

<sup>168</sup> Senado, diario de los debates, 22 de noviembre del 2018 [en línea], [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/Prog\\_leg\\_LXIV/055\\_DOE\\_08nov19.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIV/055_DOE_08nov19.pdf) [consultado el 01/06/2021]. p. 28.

<sup>169</sup> Tesis 1a./J. 50/2015 (10a.) *Gaceta del semanario judicial de la federación*. Décima época. Registro 2010409. Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo I , página 711

que les permita eliminar competidores, elementos que son causa de «el comercio ilícito de armas, la pérdida de la seguridad urbana y rural, la corrupción (con la posibilidad de evitar el aparato legislativo), entre otros factores que generan una amenaza para la estabilidad de las naciones y representan un ataque frontal contra las autoridades políticas del estado.»<sup>170</sup> Lo anterior ha complicado la capacidad eficaz de reacción del estado, lo que ha rezagado el sistema penal y lo han obligado a superarse pues de otra manera se seguirán teniendo como implicados en los delitos a miembros de las corporaciones encargadas de actuar contra el crimen. Para criminólogos como Carlos Resa «el crimen organizado posee características análogas a un gobierno, imponiendo normas en un territorio dado geográfica o funcionalmente, recaudando impuestos por medio de extorsión y adquiriendo el monopolio de la fuerza coactiva».<sup>171</sup>

En opinión del autor, Moisés Moreno Hernández, la delincuencia organizada ha experimentado grandes transformaciones y cambios, entre los que se encuentra la proliferación de los delitos de cuello blanco y su internacionalización debido a la mayor organización que han adoptado estos grupos; a la gran eficiencia que han alcanzado y a sus relaciones con el poder político que son cada vez menos de protección como se conocía y pasaron a ser más de entendimiento y de uso, aunado a su eficacia para el lavado de dinero. En México, el principal problema con la delincuencia organizada es el tráfico de drogas o cárteles, cuyas ganancias se estima pueden igualar el producto interno bruto de países pequeños por la ubicación estratégica en que se encuentra el país, la expansión del mercado y el aumento de consumidores que ha provocado que las drogas ilícitas se conviertan en un problema de seguridad nacional. Esto es puesto que la utilización profusa de la violencia provoca inestabilidad en la sociedad, por la incapacidad del gobierno para detener los asesinatos que deslegitima el aparato institucional por su ineptitud; y «conforme crecen los intereses del crimen organizado se incrementa el espectro

---

<sup>170</sup> Moreno Hernández Moisés, Política Criminal frente a la delincuencia organizada, [en línea] <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/131/17.pdf> [consultado el 25/09/21/] p. 3.

<sup>171</sup> Resa Nestares, Carlos, “Crimen Organizado Trasnacional ob. Cit. p. 11.



político en que actúa la intimidación, erosionando valores esenciales del estado democrático, como la libertad de expresión y de asociación.»<sup>172</sup>

El problema con la delincuencia organizada comienza desde cómo se aborda, pues se debe perseguir el problema en género e independizar lo menos posible las especies o giros a que se dedique la organización, cuidando que no se sigan métodos arbitrarios que vulneren más derechos de los que se garantizan ya que lo único que ocasiona esto es el aumento de la actividad clandestina y la corrupción; la respuesta política debe primero atender a los bienes jurídicos que vulnera la delincuencia organizada, en el caso de México siendo el narcotráfico problema principal, se vulnera la salud pública. Existen áreas en México, especiales para el combate a la delincuencia organizada, como el CENDRO, la Fiscalía Especializada para la Atención de Delitos Contra la Salud y la Unidad Especializada en Delincuencia Organizada de la FGR, esfuerzos que a pesar de sus intenciones muchas veces padecen de corrupción, administración ineficaz, falta de un sistema nacional de información, impunidad etc.

Como ejemplo de lo anterior, se tiene el deslindamiento propiamente fiscal del lavado de dinero en 1995 para pasar a ser un delito parte del CPF competencia del Ministerio Público Federal, lo que culminó en la ampliación de búsqueda y reconocimiento de las operaciones de la delincuencia organizada, pues antes se requería querrela de la SHCP para poder proceder por ese ilícito; durante este año también fue puesta en marcha la propuesta de la LFCDO principalmente por la internacionalización y el alcance que habían adoptado algunos de estos grupos delictivos, fue así como se hicieron diversas reformas, al artículo 16 constitucional, respecto a la intervención de comunicaciones privadas, remisión total o parcial de la pena, protección de testigos y jueces, aseguramiento y decomiso de bienes etc. Sin embargo «para lograr el objetivo político-criminal que pretende la LFCDO, resulta indispensable la intervención adecuada de los otros sectores del sistema

---

<sup>172</sup> *Ibidem.* p. 27.

penal, que son los operadores de la ley, cómo el órgano investigador y persecuidor de los delitos y el juzgador.»<sup>173</sup>

#### d) Configuración y características de una organización criminal

La organización de los grupos está tan insertada en un orden social, que la policía solo puede limitar sus actividades pero no detenerlas, sin embargo una organización debe interactuar continuamente con actores dentro y fuera de la legalidad; «creando relaciones clientelares en las que los roles y beneficios se basan en el acuerdo cuya función se determina ad hoc por la actividad.»<sup>174</sup> Es por esta relación clientelar que la estructura jerárquica no se considera estricta en un grupo delictivo, pues los altos mandos mueven alrededor suyo actores instrumentales para adquirir beneficios.

Para el criminólogo Carlos Resa, se distinguen 3 etapas evolutivas del crimen organizado: la etapa predatoria conformada por pandillas que buscan recompensas inmediatas; la etapa proscrita, cuando los integrantes se desarrollan en interacción corruptora con sectores legítimos de poder y por último la etapa simbiótica, en que sectores políticos y económicos se hacen dependientes de las redes del crimen.

Finckenauer O James, director del Instituto Nacional de Justicia en Washington manifiesta que existen diferentes tipos de redes sociales, en el que todos jugamos un rol distinto, sea en el trabajo, escuela, iglesia etc. Estas redes muestran una jerarquía de autoridad, división de trabajo y continuidad, características que también adoptan las redes sociales denominadas organizaciones criminales. «Para la mayoría de los crímenes, la red de trabajo dura en tanto el crimen es cometido y la red suele disolverse hasta una vez cometido pero si la red dura en más de una oportunidad criminal limitada, si los miembros se organizan para continuar cometiendo delitos con características de durabilidad,

---

<sup>173</sup> Moreno Hernández, "Política criminal" Ob. Cit. p. 17.

<sup>174</sup> Resa Néstares Carlos, "Crimen Organizado Trasnacional" Ob. cit. p. 15.

reputación y continuidad, se debe considerar entonces una verdadera organización criminal.»<sup>175</sup>

Dicho autor, numeró las características que debe tener una organización criminal, precisando que en caso de carecer de alguna de estas, no puede ser considerada que exista, las características son: Sofisticación, atiende al grado de planeación, durabilidad, conocimiento y habilidad en la comisión de crímenes. Estructura: atiende a los roles de autoridad y liderazgo que dividan el trabajo de los miembros. Estabilidad: Va ligada a la estructura, misma que debe mantenerse por largo tiempo, con historial de crímenes. Autoidentificación: quiere decir que se vean a sí mismos como miembros de una organización definida; esta implicación tiene grados, y el máximo punto de identificación es la mafia que tiene énfasis de actividades de vinculación como ritos de iniciación, ropa especial, lenguaje, tatuajes etc. Por último la autoridad de reputación, quiere decir cuando el grupo tiene capacidad de obligar a otros sin recurrir a la violencia física porque infunde miedo e intimida.

Adicionalmente, diferencia el crimen organizado con los crímenes que deben estar organizados; para este fin ejemplifica un caso de fraude de seguros en 2003 en Nueva York, en que se involucraron abogados, contadores, médicos y pioneros cuyo modus operandi era estrellar carros a propósito durante dos años; se calcula que defraudaron a una compañía de seguros por 48 millones de dólares, pero para Finckenauer «no había continuidad en sus relaciones ni identificación, no buscaban adueñarse del monopolio del mercado criminal ni usaban violencia por lo que no podía considerarse crimen organizado propiamente.»<sup>176</sup>

---

<sup>175</sup> Finckenauer O James, "Mafia and Organized crime", Inglaterra 2007, Editorial: Oneworld. p. 21.

<sup>176</sup> *Ibidem*. p. 23.

## e) Pertenencia y Permanencia a una organización criminal

Como se ha señalado, la permanencia a un grupo delictivo es requisito para ser considerado miembro de él; «esta permanencia debe ser en una asociación duradera, estable y persistente como ha dicho la policía federal alemana.»<sup>177</sup> Se requiere que el imputado pertenezca a un grupo delictivo de más de dos personas, que hayan cometido delitos considerados por la legislación como pertenecientes a la delincuencia organizada; la coautoría comúnmente manejada no opera en este tipo de conducta. Sin embargo si algún delito no se encuentra tipificado como parte de la delincuencia organizada, se puede manejar otro tipo de asociación y coautoría pero no como delincuencia organizada.

En atención a lo anterior, las aportaciones ocasionales no pueden considerarse como parte íntegra de un grupo criminal; de igual forma tampoco puede considerarse parte a una persona si no tiene un rol de participación distribuido que forme parte de la estructura propia para la que se constituyó el grupo. Para poder identificar con mejor precisión a quienes son parte del grupo organizado, se requiere que la participación conlleve a la comisión de los delitos pertenecientes a delincuencia organizada, como en la mayoría de los casos el fin que se busca es económico la participación depende de en qué medida se beneficiaban con sus actividades; los miembros debieron tener una unidad de conocimiento y voluntad junto al objetivo de poner en práctica la acción conjunta.

Respecto a la valoración de las pruebas para saber en qué medida alguien pertenece a un grupo criminal, se recurrirá a lo establecido en la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (LFCDO), la cual dispone que «el juez valorará prudentemente la imputación que hagan los diversos participantes en el hecho y demás personas involucradas.»<sup>178</sup> Estipula también que una vez acreditada la existencia de un grupo delictivo en una sentencia; esta fundirá como prueba plena

---

<sup>177</sup> Garrido Vicente, Redondo Santiago, “Principios de Criminología”, 3er ed. Tirant lo Blanch. 2006, pág. 74.

<sup>178</sup> Ley federal contra la delincuencia organizada, [en línea], [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/173547/Ley\\_federal\\_contra\\_delincuencia\\_organizada.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/173547/Ley_federal_contra_delincuencia_organizada.pdf) [consultada el 07/06/2021] p. 11.

de la existencia de la organización, por lo que para poder sentenciar a alguien por este delito, solo se requiere vincularlo con el grupo delictivo. Dicho medio probatorio es legal y no transgrede los principios de debido proceso y legalidad como se explica en la siguiente tesis:

**DELINCUENCIA ORGANIZADA. EL ARTÍCULO 41, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, NO VULNERA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DEBIDO PROCESO [...]** al prever que una sentencia judicial irrevocable que tenga por acreditada la existencia de una organización delictiva determinada, será prueba plena con respecto de la existencia de esa organización criminal en cualquier otro procedimiento, no vulnera los derechos de legalidad y debido proceso. Lo anterior es así, pues la regla de valoración que contiene dicho precepto deriva de que en la sentencia irrevocable se verificaron las exigencias constitucionales y legales en la medida en que los elementos probatorios que la sustentaron ya fueron sometidos al análisis de un juzgador imparcial y al escrutinio de una defensa, cumpliendo las formalidades de un procedimiento y con motivo de esa valoración se llegó a la convicción de que se demostró la existencia de una determinada organización criminal.

#### f) Fin económico

La Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Transnacional Organizada, fija en su exposición de motivos, que el punto por el cual se propusieron las naciones miembro a discutir sobre la materia y concordar propósitos; fue el gran blanqueamiento de capitales de los productos resultado de la delincuencia organizada y la introducción de estas asociaciones en mercados lícitos que influencia en la desestabilización política, económica y de gobierno a todos los niveles ya que muchos de estos grupos criminales se habían convertido en auténticas empresas como si operaran legítimamente. El crecimiento en el comercio mundial ha generado una carencia general de supervisión del flujo de capitales que culmina en la relocalización rápida de capitales de la que se ven beneficiados varios países. Una de las 5 tipologías relativas a la delincuencia organizada conforme al Instituto Interregional de las Naciones Unidas para Investigaciones sobre la Delincuencia y Justicia (UNICRI), que más preocupan a los países es la que adopta una modalidad de empresa, gran parte de estas dedicadas a la defraudación fiscal;

en las que sus representantes suelen tener buena reputación y su especialidad, experiencia y contactos hace que el crimen se expanda al igual que su caudal económico. Es por esto que la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada, pone énfasis en un capítulo sobre prevención, para que las empresas no lleguen al sector industrial y se creen códigos de ética para los profesionistas que por su especialidad sean de intervención común en el manejo de productos de la delincuencia organizada. Debe hacerse énfasis en la exposición de motivos del 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 Penal Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019; ya que la constitución de empresas fantasma coludidas con instituciones públicas, que las usan para desviar recursos públicos mediante comprobantes fiscales digitales fue el principal motivo de su creación.

Por otro lado, la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada, no se pronuncia sobre tipos de delincuencia organizada como el terrorismo, que es una organización sin intereses económicos usado para obtener fines políticos (aunque ahora con la globalización y la desaparición de la URSS se encuentre comúnmente financiado y coludido con carteles y tráfico de drogas). Se conoce que desde el origen más remoto del crimen organizado, se enfoca en la obtención de beneficios directos y económicos, «como lo fue la piratería marítima y el comercio de seres humanos (el mercado negro de esclavos). Este último se conoce como el comercio más antiguo del mundo remontado al tercer milenio.»<sup>179</sup>

La concentración en pocas manos de la riqueza acumulada en el sector ilegal ha otorgado a la criminalidad organizada un poder económico y político grande. «La economía siempre resulta clave para ser el principal motor de desarrollo de grupos delictivos, principalmente en el tráfico de drogas; sobre esto, expertos antinarcóticos han afirmado que la producción anual de un cartel puede exceder los 3 mil millones

---

<sup>179</sup> P. Roth Mitchel, "Global organized crime", 1953, California, Oxford England, 2010 p. p. 1 y 2.

de pesos». <sup>180</sup> Por otro lado, desde una perspectiva sociológica, la pobreza y falta de trabajo son otros elementos que coadyuvan a la expansión del crimen.

Los efectos que ha provocado el crimen organizado son problemas en la gobernabilidad indirectos y muchos de ellos esencialmente económicos: inestabilidad financiera, distorsiones en los mercados, desalentación en el mercado empresarial, cauces para la inversión y el ahorro de ciudadanos, incremento en costos de programas sociales de desintoxicación y en la resolución de conflictos jurídicos, costos en protección de derechos adquiridos, promoción de desconfianza en sectores financieros debido a complejos esquemas de blanqueo de dinero etc.

### g) Corrupción

El factor corruptivo se aborda una vez expuesto el poderío económico del crimen organizado, pues la corrupción es conocida por ser el primer factor coadyuvante de la inestabilidad política, último peldaño para que los estados dejen de ser considerados de derecho y se vuelvan “estados fallidos”, es decir, estados que dejan de poder ofrecer libertades, seguridad personal y colectiva, derechos civiles, justicia penal, entre otras garantías. Muchos de estos estados fallidos tienen el común denominador de pobreza, conflictos étnicos, genocidio etc. Donde los grupos delictivos suelen ser refugiados deliberadamente como es el caso de Somalia el estado más pobre de África, Afganistán, Irak entre otros, estos estados se consideran a sí mismos más allá del alcance del derecho nacional e internacional y no pueden ejercer su soberanía sin usar un poder coactivo desmedido; «por lo que muchos estados con poco poder político y económico, se han dejado gobernar por grupos del crimen organizado que operan sus economías subterráneas y que crean cierta estabilidad política con suficiente fuerza para resistirse al estado.» <sup>181</sup>

Otro factor importante por el que surge la corrupción como parte de las actividades del crimen organizado es cuando el estado no puede garantizar la

---

<sup>180</sup> García Ramírez, “Análisis jurídico del delito de delincuencia organizada“ Ob. Cit. p. 2.

<sup>181</sup> P. Roth Michell, “Global organized crime”. Ob. Cit. p. 36.

disponibilidad de bienes y servicios; lo que propicia el surgimiento de mercados negros; que implica el ocultamiento de autoridades fiscales y una predisposición de un gran número de personas involucradas que se encuentran condicionadas y capacitadas en esas transacciones ilegales.

La colusión de políticos legítimos con la delincuencia organizada ha ocasionado el engrandecimiento de esta hacia todos los niveles, hacia el sistema omnipresente de contribuciones, financiamiento de campañas, favores y recompensas en que se involucra a todo tipo de funcionarios públicos etc. Un ejemplo esclarecedor fue el tráfico de heroína por el gánster Frank Lucas, durante la guerra de Vietnam en que la heroína era transportada en aviones militares dentro de ataúdes de cadetes americanos fallecidos en combate hacia Estados Unidos de América.

Sobre la corrupción de policías, se han reportado claros ejemplos en México, como fue el escape de 53 prisioneros armados del Cartel del Golfo en una prisión de Zacatecas que terminó con el arresto al director de la prisión y a dos policías de rango. Otro ejemplo fue el brindarle protección policial al Cártel de los Beltrán Leyva en el año 2009, lo que culminó con el arresto al Director de Seguridad Pública del estado de Morelos y al ex jefe de policía del mismo estado. Este tipo de corrupción en especial es el que debilita el sistema de justicia penal; «en Estados Unidos, se promulgó la ley RICO [chantajistas influenciados y corrupción organizada traducido al español] para proceder eficazmente contra oficiales involucrados en delincuencia organizada.»<sup>182</sup>

Con el fin de distinguir entre violencia política y delincuencia organizada, se ejemplifica un caso de corrupción política con la llamada “mafiya” rusa, en 1980 cuando aún era la URSS un sistema comunista, se convirtió en cleptocracia (gobierno del que sólo se benefician unos pocos) por quienes controlaban servicios y productos básicos, quienes eran vistos como parte del gobierno denominado “mafiya”, estas personas se beneficiaron de su posición y de la transición a la

---

<sup>182</sup> *Ibíd.* p. 40.



democracia para acceder a otras escalas económicas mediante corrupción y sobornos.

## h) Comisión de delitos graves

El delito de delincuencia organizada representa un daño social de relevancia debido al uso indiscriminado de violencia y a la concurrencia de varias personas en su participación, a diferencia de los delitos comunes o cometidos individualmente. La violencia fue definida por el presidente del Tribunal Supremo de la Corte de Bangladés en el año 2019, como «el comportamiento que involucra la fuerza física con la intención de herir o matar».<sup>183</sup> Según Rahman Mohamed criminólogo e investigador, es a través de la violencia que se percibe más profundamente la decadencia de la civilización, esta puede ser producida bien por sociedades desequilibradas, por estados o por individuos; esta suele usarse una vez monopolizadas las actividades delictivas contra quien rompe la disciplina, quien aporta pruebas a criminales o quien desafía el monopolio.

La violencia ha sido un indicador oficial para clasificar a pandillas que solo suelen usarla esporádicamente de grupos del crimen organizado que hacen de su uso un instrumento para proteger sus intereses, entre los cuáles está el de obtener el monopolio del mercado ilícito y crearse fama pública de grupo peligroso. Debido a la creciente fuerza que han conseguido los grupos delictivos, los regímenes de aplicación de la ley han llegado a considerar el crimen organizado como un peligro a la seguridad nacional. Ejemplo claro de esto se vivió en la ciudad Birmingham, capital de las armas por contrabando en Inglaterra; ciudad que llegó a registrar hasta cincuenta y siete descargas de armas en un periodo de tres meses en el año 2017, se calcula que había alrededor de diecinueve ofensas por cada cien mil habitantes. «Frente a este problema, Inglaterra planteó el objetivo “ROCU” a sus instituciones policiales (Unidad de organización regional criminal, traducido al español) con el

---

<sup>183</sup> Rahman Mohamed, “Homicide and organized crime”, UK, Palgrave Macmillan, Switzerland, 2019, p. 1.

propósito de reducir el impacto y aumentar la disrupción de organizaciones criminales de delitos serios en la región y más allá». <sup>184</sup>

En cuanto a la definición del vocablo “gravedad” conforme a la clasificación de un delito; «se dice que los crímenes con mayor gravedad son aquellos cuya validez de valores intrínseca es mayor, como aquellos delitos que vulneran la libertad o la vida.» <sup>185</sup> Sin embargo en otras definiciones, para la doctrina la división en delitos graves atiende a un objetivo político criminal de descargar el sistema penal de asuntos menores o no considerados graves, suprimiendo las infracciones que por su escasa gravedad no rezan reproche penal; «con esto se reduce la elevada litigiosidad del servicio público de justicia, y se logra racionalizar el sistema penal favoreciendo una respuesta judicial eficaz y ágil». <sup>186</sup>

Conforme a la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada, se establecieron lineamientos sobre los cuáles los estados debían tipificar en sus legislaciones los delitos considerados parte de la delincuencia organizada: estas reglas fueron establecidas en base a la peligrosidad de los medios usados en la comisión de delitos, que de acuerdo a la Convención se enfocan en la corrupción con servidores públicos, lavado de dinero y sobre quien obstaculice el ejercicio de la justicia.

Para la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada también es trascendente que el delito grave sea tipificado en las legislaciones de los estados, con el propósito de «facilitar la persecución respecto a la autoría indirecta que tenga que ver con encubrimiento o ayuda a la organización criminal pues esta es sancionable sólo en la imputación de delitos graves.» <sup>187</sup>

---

<sup>184</sup> *Ibíd.* p. 5.

<sup>185</sup> Vidal Riveroll, Apuntes de teoría de la ley penal. Ob. Cit. p. 25.

<sup>186</sup> Faraldo Cabana Patricia. “Los delitos leves”, 2016, México, Ed. Tirant le Blanch p. 12.

<sup>187</sup> *Ibíd.* p. 6.

### 3.3 Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, publicada en el DOF, el 7 de Nov. de 1996

#### a) Delitos que contempla dicha ley hasta el 31 de diciembre del 2019

Dentro del primer capítulo de la LFCDO, se abordan aspectos generales en cuanto a la naturaleza, objeto y aplicación de la ley; Su objetivo es sancionar a los sujetos que participen en un grupo de tres o más personas «organizadas de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tengan como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos que se prevén en ella,»<sup>188</sup> aunque realmente la sanción es por la pertenencia, incluidas las personas no integrantes del grupo directamente pero participantes en la comisión de los delitos. La autoridad competente para la aplicación de esta ley, es el Ministerio Público Federal, por lo que se requiere que ejerza su facultad de atracción cuando lo considere conveniente respecto de conductas que sean del conocimiento de la autoridad del fuero común.

En la frase del tipo penal de delincuencia organizada, “de forma reiterada” quiere decir que va más allá de las personas que la conforman, siempre y cuando sean al menos tres; respecto al vocablo realizar o cometer delitos quiere decir que se propongan la comisión de los delitos enumerados en la LFCDO, esto es así pues «con la simple organización para cometer un delito no se configura un grupo criminal, el delito debe ser formal y de peligro.»<sup>189</sup> Una vez actualizado el supuesto mencionado del artículo 2, se procede a aplicar las sanciones dispuestas en el artículo 4 de la misma ley, en este se prevén los diferentes regímenes penales aplicables a los responsables de un delito, estableciendo dos marcos diferentes cuya aplicación depende del tipo de delito cometido por el sujeto y la función que hubiere ejercido el sujeto en la organización criminal. Por último, en el artículo 5 de la LFCDO, se prevé el aumento de la pena hasta en una mitad en caso de que el sujeto fuera servidor público, si se utilizaron menores de edad o incapaces.

---

<sup>188</sup> Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada. Consultada en [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101\\_200521.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101_200521.pdf) p. 1.

<sup>189</sup> García Ramírez Efraín, Análisis jurídico del delito de delincuencia, ob. Cit. p. 226.

El título segundo de la LFCDO, es el más extenso y es la piedra angular, es el fundamento por el que se considera que la persecución e investigación de la delincuencia organizada constituye un régimen de excepción en el derecho penal, en la persecución de la delincuencia organizada existe la detención por sospecha a cargo de una “Unidad Especializada”, prevista en el artículo 8 de la LFCDO; la investigación puede darse a cargo de instancias fiscales o financieras, se elimina el secreto bancario, hay decomiso de bienes por la presunción de que el integrante de la organización se conduzca como dueño de los mismos, existe «la protección a cargo de la Fiscalía General de la República de testigos, jueces, víctimas y demás personas»<sup>190</sup> que pudieran sufrir repercusiones; existe el principio de prevención del riesgo previsto en su Capítulo noveno, del título segundo, conforme al cuál, independientemente del criterio de oportunidad previsto en el Código Nacional de Procedimientos Penales, se dispone un procedimiento de colaboración para que se proporcionen datos o medios de prueba por presuntos integrantes del grupo delictivo, que permitan evitar la continuación de un delito determinado o de otros de la misma naturaleza dentro de los perseguibles por la LFCDO; criterio que amplía el espectro de actuación del poder punitivo.

Se considera también que el tratamiento penal a la delincuencia organizada se hace mediante un régimen de excepción porque se prevé en la LFCDO, la detención por pertenencia a un grupo delictivo de forma directa y material independientemente de si se realizan los delitos o no, disposición dentro del título tercero de la LFCDO, que a la letra dice: «En los procedimientos penales se tendrá por acreditada la existencia de una organización delictiva determinada cuando exista una sentencia judicial irrevocable emitida por cualquier tribunal nacional o extranjero que tenga por acreditada dicha existencia.[...] En estos casos, se deberá probar su vinculación a dicha organización delictiva.»<sup>191</sup> También se considera que opera la extraterritorialidad de la ley en la persecución del crimen organizado a causa de la Declaración Política y el Plan Global de Acción contra el Crimen

---

<sup>190</sup>Ley de delincuencia organizada. Consultada en [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101\\_200521.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101_200521.pdf) p. 13.

<sup>191</sup> Ibídem. p. 14.

Transnacional Organizado aprobado durante la Conferencia Mundial de las Naciones Unidas sobre Crimen Organizado, en Nápoles en 1994, medio por el cuál se crearon bases que permitieran una mayor cooperación internacional como la armonización de legislaciones con base en la Convención de Palermo.

## CAPÍTULO IV. LA DEFRAUDACIÓN FISCAL CONSIDERADA DELINCUENCIA ORGANIZADA

### 4.1 Tipo penal del delito de delincuencia organizada

#### a) Núcleo de la conducta típica

El núcleo de la conducta típica de un delito lo conforman los elementos objetivos del tipo penal, se actualiza cuando el aspecto externable de la conducta se constituye del mundo psíquico al real; esto se conoce como la configuración del núcleo objetivo de la conducta típica, una vez comprobada la presencia de elementos externos de la acción u omisión descrita en el tipo penal (imputación objetiva del resultado), se procede luego a su imputación de forma subjetiva. El elemento objetivo para que exista el delito de delincuencia organizada es la simple reunión de tres o más personas para ponerse de acuerdo en cometer delitos de forma permanente o reiterada; los delitos a que se refiere el artículo 2° de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (LFCDO), en opinión del jurista Hernández Romo Valencia, «esta ley está prevista para perseguir la delincuencia organizada y no los delitos que se cometan para su realización señalados en ella, ya que para estos existen leyes especiales para su persecución, como son los delitos de trata de personas, secuestro, terrorismo etc.»<sup>192</sup>

Por lo expuesto, no obstante que el delito de defraudación fiscal; art. 108, su asimilable art 109 y el previsto en el artículo 113 Bis todos del CFF (a partir de cierto monto) se encuentran contemplados en el artículo 2° de la LFCDO, son delitos distintos, toda vez que requieren de sus propios elementos para considerarse punibles, en opinión personal no todas las conductas consideradas en los delitos fiscales mencionados contienen este núcleo típico, por ejemplo en la fracción V, del artículo 109, del CFF, se prevé la omisión de presentar por más de 12 meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas dejando de pagar las contribuciones correspondientes con la misma pena de la defraudación fiscal, esto

---

<sup>192</sup> Hernández Romo Valencia Pablo, “Comentarios a la ley federal contra la delincuencia organizada”, 2017, México, Edit. Tirant lo Blanch. p. 4.

quiere decir que por una deuda al fisco sanciona con la privación de la libertad y no con bienes o dinero, contrario a lo previsto por el artículo 17 constitucional al establecer que “nadie puede ser encarcelado por deudas civiles.

En virtud de que el delito de Defraudación fiscal está considerado como uno de los delitos que pueden realizar los miembros o integrantes de un grupo de tres o más personas y por tanto se incluye dentro de la LFCDO, se dispone la prisión preventiva oficiosa para los imputados desde su probable intervención, conforme a lo dispuesto en el sexto párrafo del artículo 167, del CNPP. Atendiendo a que cualquier contribuyente pueda ser partícipe del delito de delincuencia organizada, en la discusión que tuvieron los legisladores previo a la aprobación del Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones de la LFCDO, de la LSN, del CNPP, del CFF y del CPF, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019, se consideró que se considerara delito de delincuencia organizada exclusivamente a las personas morales que defraudaran al Fisco Federal, y así aplicar el régimen de excepción relativo a la delincuencia organizada de forma proporcional, de igual modo se propuso establecer controles parlamentarios al ejercicio que las entidades gubernamentales hicieran al considerar la defraudación fiscal como delito de amenaza a la seguridad nacional y como parte de la delincuencia organizada.

Durante la discusión parlamentaria relativa al Decreto publicado en el DOF el 08 de Noviembre del 2019, se menciona que la razón de que la defraudación fiscal se considere delincuencia organizada, yace en que la emisión de facturas falsas, la creación de empresas fantasma (EFOS), empresas que facturan operaciones simuladas y (EDOS) empresas que deducen operaciones simuladas, no puede entenderse sin la colusión con servidores públicos, integrando así una red de corrupción delincriminal conformada por agentes públicos y privados, lo que ha venido provocando grandes pérdidas y daños al Fisco Federal.

## b) Pluralidad de conductas típicas alternativas.

El tipo normativo del delito de delincuencia organizada se concretiza con la voluntad de tres o más miembros de la organización criminal con el ánimo de agruparse permanente o reiteradamente; por lo que se requiere una pluralidad de agentes con el propósito de cometer delitos; disposición que contraviene la naturaleza de la defraudación fiscal, en la que basta la participación de un agente que engañe o se aproveche de un error, para incumplir o evadir el pago de sus contribuciones de forma total o parcial.

Conforme a la iniciativa del multicitado Decreto, se aborda como primer problema la pérdida de 2 billones de pesos por el erario público con motivo de la emisión de comprobantes digitales fiscales falsos, 70% de ellos emitidos por servidores públicos; cifras que fueron reveladas por la Auditoría Superior de la Federación, descubriendo así el esquema en que se efectuaron las emisiones correspondientes de los comprobantes apócrifos durante los años 2013 y 2014. En este modus operandi intervinieron 128 empresas fantasma, 11 dependencias federales, 8 universidades y más de 50 funcionarios del gobierno federal, que a título de autores ideales se dedicaban a desviar recursos públicos.

Las modificaciones legislativas se hicieron con la finalidad de prevenir y sancionar la compra y venta de comprobantes fiscales digitales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; fue el propósito también el «tipificar en la Ley de Responsabilidades Administrativas la inhabilitación y sanción de servidores públicos por daños al fisco federal»;<sup>193</sup> aunque por otro lado, conforme al dictamen hecho por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público de Justicia y Estudios Legislativos, el principal objeto de las reformas propuestas en el Decreto fue la de combatir las empresas fantasma.

---

<sup>193</sup> DOF, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones... consultado en [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/Prog\\_leg\\_LXIV/055\\_DOF\\_08nov19.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIV/055_DOF_08nov19.pdf) p. 38.



El delito de defraudación fiscal es considerado un delito de cuello blanco, requiere de la intervención de personas pertenecientes a un alto estatus social, criminológicamente para que se considere delincuencia organizada se requiere que exista una estructura de poder económico y político para poder alcanzar las grandes sumas defraudadas al fisco. El uso de facturas falsas como principal medio operativo para amparar la realización de actos jurídicos requiere de la participación de empresas con capacidad de infraestructura, a fin de prestar servicios con facturación de grandes cantidades de dinero. La participación de estas empresas en el delito de defraudación fiscal, coludidas con personas con capacidad de acreditar el pago de sus servicios hace que la red criminal de triangulación de recursos confirme el tipo penal de delincuencia organizada, en el que una persona la mayoría de las veces funcionario público, responsable de la administración de los recursos que anualmente se le asignan a la dependencia en donde se desempeña y que para efectos fiscales realiza deducciones amparadas con comprobantes fiscales apócrifos.

### c) Objeto de la conducta típica de la organización

El objeto sobre el que recae la conducta de la organización criminal en la defraudación fiscal, generalmente es sobre empresas fantasma o negociaciones reales del sector educativo quienes emiten facturas falsas sobre operaciones simuladas, para que un importante número de contribuyentes se dediquen a reducir parte de sus ingresos o base gravable por medio de estas facturas y en consecuencia reducir el Impuesto Sobre la Renta (ISR) que deben enterar al Fisco Federal. El Decreto publicado en el DOF el 08 de Noviembre del 2019 «considera al delito de defraudación fiscal a partir de la cantidad de \$8,695,470.00 como parte de los delitos de la delincuencia organizada»<sup>194</sup>; el objeto de la conducta típica es la emisión de facturas o comprobantes fiscales digitales que amparen operaciones simuladas; el segundo objeto de la conducta en opinión personal es el uso que

---

<sup>194</sup>Diario oficial de la federación. 08/11/2019 [en línea]  
<[https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5578269&fecha=08/11/2019](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5578269&fecha=08/11/2019)>  
[consulta el 27/06/2021]. p. 2.

hacen tanto entidades gubernamentales como privadas de dichas facturas, con el fin de reducir su base gravable, aparentando incrementar sus gastos de operación en sus declaraciones fiscales, mismas que presenta ante el SAT.

Se deduce que de entre los objetos principales de la conducta típica de la organización criminal está el peculado en especie y la corrupción en género, como se afirma en la propuesta legislativa de la exposición de motivos del Decreto publicado en el DOF el 08 de Noviembre del 2019, por ser en su mayoría servidores públicos quienes en las declaraciones de las dependencias, efectuaron deducciones utilizando para ello facturas fiscales digitales que soportaban operaciones simuladas. Afirmación que se transcribe, «Es sobre estas personas morales coludidas con la administración pública que se dedican a ofrecer servicios ilegales a contribuyentes que se aplica un régimen de excepción para la persecución del delito de defraudación; aunque en específico sean las operaciones simuladas las conductas que perjudican a la recaudación correcta de impuestos.<sup>195</sup>»

El propósito que persigue el decreto en comento, es el que las empresas fantasma constituidas ilícitamente dedicadas a ofrecer servicios de venta de facturas apócrifas no queden impunes, ya que de lo contrario se estaría incentivando a que más contribuyentes participaran en el mercado de operaciones simuladas y contribuyeran a dañar millonariamente al Fisco Federal.

---

<sup>195</sup> Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LSN, CPS, CFF, LFCDO y la LSN, consultado en:  
[http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/Prog\\_leg\\_LXIV/055\\_DOE\\_08nov19.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIV/055_DOE_08nov19.pdf) p. 48.

4.2 Causas y Efectos del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga 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 Penal Federal publicado en el DOF el 08 de noviembre del 2019

a) Causas que originaron la emisión del Decreto

Entre las principales causas que dieron origen a la emisión del decreto fueron que los delincuentes organizados mediante la venta de asesorías, estrategias fiscales, documentos, operaciones simuladas y formas de evasión en general, habían incitado a los contribuyentes a la compra y adopción de estas prácticas dolosas contra el Fisco Federal, razón por la que debía tratárseles con prisión preventiva oficiosa a todos los enajenadores y facilitadores de estas prácticas defraudadoras, además se sostenía que con el fin de desarticular estas organizaciones se debía mantener el criterio de oportunidad previsto en el art. 256 del CNPP, para que solo pudiera proceder la abstención de la acción penal en contra del contribuyente cuando este aportara información sobre el beneficiario final del mismo delito, garantizando así la reparación del daño; esto con el fin de combatir al delincuente peligroso y al no peligroso o no organizado de la misma forma.

En el inciso b del punto precedente se señaló que en los años 2013 y 2014 se habían emitido comprobantes falsos por más de 2 billones de pesos y de acuerdo a la titular de la PRODECON, el 70% de ellos fueron emitidos por el sector público y que la Auditoría Superior de la Federación (ASF), reveló el esquema de operación en el que participaron 128 empresas fantasma, 11 dependencias federales, 8 universidades y más de 50 funcionarios, por medio del cual el Gobierno Federal desvió recursos públicos»<sup>196</sup> enfatizando así, en que el problema central era la

---

<sup>196</sup> Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (DOF 08/11/2019) Proceso legislativo [en línea]  
[http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/Prog\\_leg\\_LXIV/055\\_DOE\\_08nov19.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIV/055_DOE_08nov19.pdf) consultado el 21/07/2021 p. 60.

compraventa de comprobantes fiscales que amparaban operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

En una reunión de trabajo organizada por el Senado de la República, en la que participaron varios colegios, instituciones de abogados, comisiones fiscales y de empresa entre otras asociaciones, se discutió la incoherencia de calificar como delincuencia organizada los delitos tipificados en los arts. 108 y 109 fracciones I y IV del CFF, pues se debía atender a la emisión de facturas falsas usadas por empresas deducoras de operaciones simuladas (EDOS) y empresas factureras de operaciones simuladas (EFOS), ya que según su informe, este era el medio principal usado para evadir impuestos y además de que ya eran conductas previstas en el art. 113 bis del CFF. En la reunión de trabajo también se sostuvo que no era posible considerar como amenaza a la seguridad nacional, ni parte de la delincuencia organizada al delito de defraudación fiscal, ni sus supuestos equiparables.

En el primer dictamen sobre el decreto en mención, se consideró incluir entre las reformas a la Ley General de Responsabilidades Administrativas, lo tocante a su artículo 57, para incluir como parte del abuso de funciones de los servidores públicos a quienes hicieran un daño al Fisco Federal. Por otro lado, en la evaluación de los dictámenes formulados, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y las Comisiones de Justicia y Estudios Legislativos reiteraron que el verdadero problema era el combate a la evasión fiscal por medio de las EFOS y las EDOS, empresas que han generado un significativo costo de oportunidad para los ingresos públicos por lo que las Comisiones en su evaluación, formularon una serie de recomendaciones para dar respuesta al problema, como la mejor relación entre agencias administradoras y contribuyentes, el usar métodos de cálculo indirectos para ingresos de contribuyentes y el fijar montos mínimos a pagar entre otras. Se enumeraron también las atribuciones del SAT, haciendo énfasis en las mejores formas de recolección de contribuciones atendiendo a lo dispuesto en el artículo 7, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Se consideró que la reforma a la LFCDO, no pretendía establecer un monto respecto de lo defraudado, su propósito fue el considerar la modalidad de

defraudación fiscal consistente en una amplia red de colusión entre funcionarios, empresas fantasma, notarios, abogados, contadores y ejecutivos de bancos, puesto que una empresa fantasma no puede operar por si sola, sino que requiere de una ingeniería que opere en contubernio con funcionarios del gobierno para que el dinero fluya.

También se advirtieron errores en la técnica legislativa de la propuesta, toda vez que se vulneraba la proporcionalidad de la acción penal contra los contribuyentes que no tuviesen los recursos suficientes para costear una defensa jurídica adecuada; como ocurre en la fracción V, del artículo 109 del CFF, el cuál dispone que una conducta omisiva, que no comparte la idea de fraude por aprovechamiento de errores o por engaño, propia de la defraudación fiscal y más bien se trata de un asunto de deuda que puede ser juzgado como delito, por lo que en el decreto en comento se propuso reformar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, para que esta dependencia pudiese intervenir como defensor público en procesos penales. En este sentido, también se propuso crear un órgano dentro de la Cámara de Senadores encargado de darle seguimiento a los temas relacionados con la defraudación fiscal, que sirva de control gubernamental y de seguimiento en el combate a la corrupción, así como a la persecución de delitos fiscales considerados meritorios de prisión preventiva oficiosa.

En cuanto al artículo 5, de la Ley de Seguridad Nacional, en la discusión parlamentaria se consideraron los delitos fiscales una amenaza a la nación, «por su relevancia y daño o perjuicio al Fisco Federal que afectan las finanzas del país y en consecuencia ponen en peligro su estabilidad y permanencia».<sup>197</sup> Además se argumentó que las contribuciones son una de las columnas fundamentales para la permanencia y equilibrio del Estado Mexicano y por eso es que las omisiones derivadas de los delitos fiscales calificados hasta determinados montos, los cuales están previstos en el Código Fiscal de la Federación deben ser perseguidos como delitos graves por atentar contra el sano principio de contribuir y así el Estado

---

<sup>197</sup> *Ibídem.* p. 46.

Mexicano puede ser viable y encontrarse en equilibrio para cumplir sus funciones esenciales.

En conclusión, debido a los datos brindados por la Cuenta Pública de la Auditoría Superior de la Federación, correspondiente a los años 2013 y 2014, se propuso dar una mayor revisión y cambio sustancial al marco legal para que exista una mayor transparencia y eficacia en el ejercicio de los recursos públicos; así como mayor control y vigilancia por las autoridades competentes para prevenir, denunciar, investigar e imponer sanciones, con el fin de obtener resultados diferentes que permitan ir en contra de los evasores fiscales.

## b) Efectos del decreto

Uno de los primeros efectos del multicitado Decreto fue la controversia constitucional suscrita e interpuesta por el presidente de la CNDH, Luis Raúl González Pérez el 15 de noviembre del 2019, ante la SCJN, en donde conforme a lo impuesto en el artículo 105 constitucional, planteó la problemática que suscitaba dicho Decreto.

En la controversia se plantean diversas situaciones en las que se violan derechos humanos al considerar los delitos fiscales un peligro para la seguridad nacional, ya que de acuerdo a la CNDH, ninguna de las conductas relativas a los delitos fiscales se equipara con los planteados en el artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y ninguno vulnera los bienes jurídicos protegidos por la LSN, los cuales de acuerdo a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos son «proteger la existencia del país y su integridad territorial contra el uso o la amenaza de la fuerza, proteger su capacidad de reaccionar al uso o la amenaza de la fuerza o proteger la seguridad personal de los funcionarios gubernamentales principales.»<sup>198</sup>

---

<sup>198</sup> Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe No. 27/18, Caso 12.127 Sobre Terrorismo y Derechos Humanos. [en línea] the Johannesburg Principles on National Security, Freedom of Expression and Access to Information

En la controversia se aborda el origen legislativo de la protección a la seguridad nacional; desde su adición a la constitución el «5 de abril del 2004 con la reforma a los artículos 73 y 89, mediante la cual se les otorgó facultades en la materia, tanto al Congreso de la Unión como al Ejecutivo Federal»<sup>199</sup> como resultado se dio a conocer lo que se entiende por seguridad de la nación, pues existía peligro ante la ausencia de un concepto de seguridad nacional debidamente regulado, sobre todo por la posible protección de intereses vinculados al poder de acuerdo al grupo parlamentario del PRI.

Como proyecto de decreto reformativo de la seguridad nacional, se planeaba desde el 2002 una reforma que incluyera y abordara «el fenómeno migratorio, al deterioro de la ecología, el medio ambiente, la disponibilidad de recursos estratégicos, la gobernabilidad democrática»<sup>200</sup> y por otro lado, que tuviera como principal ámbito de acción atender riesgos; es decir, situaciones en las que daños a la vigencia del Estado de derecho estuvieran próximos. En definitiva, la labor de los servicios de inteligencia debía tener un carácter esencialmente preventivo y de desarrollo en diversas agencias civiles o militares. Con esto, de acuerdo a la CNDH, lo que buscaban en esencia las primeras reformas en materia de seguridad nacional no era una definición, debido al aspecto dinámico de la seguridad nacional, ni una generalización con conceptos demasiado amplios, sino imponer límites a su ejercicio con el fin de proteger derechos humanos.

Se analizaron los parámetros de aplicación del actual artículo 3, de la LSN; el cual dispone que la seguridad nacional constituye un conjunto de acciones de carácter inmediato y directo con la finalidad de mantener la integridad, estabilidad y permanencia del estado, esto implica la ejecución de acciones de carácter externo e interno como el mantenimiento de la unidad de las partes integrantes de la Federación dispuestas en el artículo 43 constitucional o la preservación de la

---

OEA/Ser.L/V/II.116. Doc. Vladimiro Roca Antunez y otros, Cuba, febrero 2018, párrafo 108. 22 octubre 2002, Párr. 329.

<sup>199</sup> Demanda de acción de inconstitucionalidad promovida por la CNDH el 15 de Noviembre del 2019, [en línea] consultado en file:///C:/Users/carlo/Downloads/Acc\_Inc\_2019\_130.pdf p. 13.

<sup>200</sup> *Ibidem*. p. 17.

soberanía e independencia nacionales. En resumen, estas prevenciones y actos tenían en común para la CNDH, el resguardo de la existencia del estado.

Como segundo punto dentro de la controversia, se trata lo relativo a la prisión preventiva oficiosa. Comenzando por el uso excepcional que tiene esta medida cautelar de oficio, desde la reforma penal de junio del año 2008, la cual obedecía a diversas posturas defensoras de derechos humanos, como la planteada por la Organización de los Estados Americanos, misma que se transcribe:

El uso no excepcional de la prisión preventiva es uno de los problemas más graves y extendidos que enfrentan los Estados miembros de la OEA, en cuanto al respeto y garantía de los derechos de las personas privadas de libertad. El uso excesivo o abusivo de esta medida es uno de los signos más evidentes del fracaso del sistema de administración de justicia, y es una situación inadmisibles en una sociedad democrática, en la que se respete el derecho de todo ciudadano a la presunción de inocencia.<sup>201</sup>

Es así como se contrasta por la CNDH la incongruencia y el autoritarismo al considerar los delitos fiscales meritorios de esta medida cautelar de oficio, primero por violar el principio de supremacía constitucional pues no están previstos de manera expresa dentro de la constitución catalogados como delitos graves y también por no vulnerar los bienes jurídicos que protege la LSN; por lo que se argumenta que hay una extralimitación material del uso de las facultades constitucionales del congreso de la unión adicionando artificiosamente dentro del artículo 5 de la LSN los delitos fiscales con el mezquino propósito de que se procediera con una medida cautelar de oficio ante la detención de cualquier probable responsable. En apoyo a este último argumento, fue transcrita dentro de la controversia constitucional un estudio de evasión global de impuestos en México

---

<sup>201</sup>Comisión Interamericana de Derechos Humanos. [en línea] Informe sobre el Uso de la Prisión Preventiva en las Américas. Relatoría de las Personas Privadas de la Libertad, 30 de diciembre de 2014. Página 119.



realizado en el año 2017 por la Universidad de las Américas Puebla, que demuestra como el porcentaje de evasión fiscal total con respecto al PIB no excede del 5.2%, lo que demuestra que en ningún caso se pone en riesgo la permanencia del estado o su integridad.

Debe decirse que en todo caso el abuso del encarcelamiento de contribuyentes estaría en manos del poder judicial, en específico del juez de control encargado de valorar los datos de prueba aportados por el Ministerio Público Federal que dieran indicios ciertos de que hubo un crimen meritorio de la aplicación de prisión preventiva oficiosa. Es por este motivo que se pueden considerar protegidas las garantías constitucionales del imputado y debe entenderse que lo que busca el decreto en cuestión reconociendo estas medidas preventivas de carácter oficioso es tal y como argumenta el Diputado de Morena Ignacio Benjamín Campos: «darle al Estado los elementos y herramientas para perseguir a una delincuencia con altas ganancias ilícitas.»<sup>202</sup>

Aunque en opinión personal, en lo que debería más bien enfocarse la controversia es tal y como se sostuvo durante la exposición de motivos, sobre la creación de un órgano dependiente del Congreso de la Unión con competencia para dar vigilancia y seguimiento a los procesos por los delitos de defraudación fiscal, su artículo equiparable y sobre la compraventa de facturas falsas, pues es necesario el análisis de cada caso para controlar y conocer si hubo la correcta aplicación en el proceso de un régimen de excepción penal al ser delitos considerados parte de la delincuencia organizada y una amenaza a la seguridad nacional.

La presunción de inocencia, dispuesto en el artículo 20, apartado B, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 11.1 de la Declaración Universal de derechos humanos, 8.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos, entre otros ordenamientos; de acuerdo a la SCJN, significa recibir un trato y consideración de no autor en hechos de carácter delictivo en su

---

<sup>202</sup>Cámara de diputados, Boletín Número 2465 [en línea], <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2019/Octubre/15/2465-Aprueba-la-Camara-de-Diputados-reformas-en-materia-de-defraudacion-fiscal-y-facturas-falsas-envia-el-dictamen-al-Ejecutivo-federal> p.1.

vertiente extraprocesal y termina con la no aplicación de efectos jurídicos a hechos de tal naturaleza. Este principio no solo protege la libertad, la dignidad humana, la honra y el buen nombre, sino que implica que cualquier duda debe ser usada en beneficio del acusado y remite la carga de la prueba al acusador.

La CNDH se apoya en un criterio de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en que se pronuncia respecto de la mínima intervención de la actuación punitiva del estado por tres razones: la posibilidad de aplicar medidas menos restrictivas, la obligación de analizar las medidas existentes para alcanzar el fin legítimo perseguido, precisar la mayor o menor lesividad de dichas medidas; «lo que significa que debe emplearse en la medida estrictamente necesaria para proteger bienes jurídicos fundamentales de los ataques más graves que los dañen o pongan en peligro, pues de lo contrario se conduciría al ejercicio abusivo del poder punitivo del Estado.»<sup>203</sup>

Debido que la prisión preventiva solía ser usada como regla general, el 18 de Junio del 2008 se reformó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para establecer expresamente el principio de excepcionalidad de esta medida, por lo que el uso de esta medida cautelar fue dedicado a casos en que se corriera un riesgo grave de que el imputado se sustrajera de la acción penal o en caso de delitos graves dispuestos en el artículo 19 constitucional; a partir del uso de la medida como una herramienta en la persecución de delitos como lo dispusieron las reformas hechas por el multicitado Decreto, se emitió un comunicado por el actual primer ministro de la SCJN, en el que se pronunció a favor de la valoración de las circunstancias del caso con el fin de que se proteja de la forma más amplia posible al imputado en su libertad y en su principio de presunción de inocencia, mismo que debe ser interpretado conforme al derecho convencional de la forma más amplia posible, al igual que los demás derechos humanos dispuestos en nuestra constitución. Este pronunciamiento se realizó en razón de la emisión del multicitado Decreto.

---

<sup>203</sup>Ibidem. p. 58

### 4.3 Reformas a la LFCDO, LSN, y al CNPP

#### a) Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada

Por lo expuesto en el punto precedente, el 08 de Noviembre del 2019, se publicó el Decreto que contiene las reformas a diversas leyes y el cual entra en vigor el 1º de Enero del 2020, en lo tocante a la LFCDO, se reformó el artículo 2, el precepto que señala los delitos que se consideran cometidos por los miembros de la delincuencia organizada, como son el terrorismo, el tráfico de armas, el secuestro, el tráfico y trata de personas y los delitos contra la salud; delitos característicos en México por estar previstos hacia corto, mediano y largo plazo por los grupos delictivos con el fin de volverse líderes y controladores en sus campos respectivos estableciéndose como auténticas empresas con alto poderío bélico.

Esta ley fue reformada el 08 de Noviembre de 2019 para incluir dentro de los delitos cometidos por los miembros del crimen organizado, al delito de defraudación fiscal y su equiparable, tipificados en los artículos 108 y 109, fracciones I y IV, del Código Fiscal de la Federación; exclusivamente cuando el monto de lo defraudado fuere mayor a 8,695,460.00 pesos. De la lectura del artículo 109, se desprende que se dejaron a un lado los supuestos contenidos en el mismo, que no se refieren al uso de engaños o aprovechamiento de errores y que son omisiones del contribuyente o deudas erróneamente equiparadas a un delito fiscal, sin mencionar el supuesto reiterativo contenido en la fracción VIII, de dicho numeral, ahora ya dispuesto en el artículo 113 bis, del CFF, e incorporado en la fracción VIII ter, del artículo 2º de la LFCDO. Con la reforma, se pretenden incluir como delitos de quienes integran la delincuencia organizada, a quien con el uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal y al supuesto modificativo dispuesto en el artículo 109, fracción I, del CFF, se pretende considerar parte de la delincuencia organizada a quien presente en sus declaraciones fiscales deducciones falsas o ingresos menores a los realmente

obtenidos; este supuesto es el que mejor se adecúa a lo manifestado en la exposición de motivos del decreto en cuestión, generalmente la defraudación fiscal se realiza utilizando comprobantes fiscales falsos o bien se obtiene un beneficio en perjuicio del fisco, lo que se concreta al presentar las declaraciones al SAT, incluso cuando se manifiestan en las declaraciones cantidades menores a las realmente obtenidas, supuesto contemplado en la fracción I, del artículo 109, del CFF, lo cual se actualiza en jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito misma que se transcribe a continuación:

DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I Y SANCIONADO EN EL DIVERSO 108, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL CONTRIBUYENTE, EN EL EJERCICIO FISCAL CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECLARA EN CERO PESOS SUS INGRESOS, CUANDO REALMENTE LOS OBTUVO EN CANTIDAD SUPERIOR. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación [...] estableció que el delito de defraudación fiscal genérico previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación: "... difiere del equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, [...] mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal [...] no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado"<sup>204</sup>

En cuanto al supuesto contenido en la fracción IV, del artículo 109, del CFF supone un caso de evasión fiscal ya dispuesto en el artículo 108, pues "simular un contrato" son maniobras engañosas que se emplean en el fraude genérico. De acuerdo al artículo 400 bis, del Código Penal Federal, en todos los casos, cuando el Ministerio Público Federal investiga actividades relacionadas con operaciones cuyos recursos

---

<sup>204</sup> Registro digital: 2006698 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tesis: III.2o.P.53 P (10a.) Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 7, Junio de 2014, Tomo II, página 1666 Tipo: Aislada

puedan ser de procedencia ilícita, está obligado a coordinar la investigación con la SHCP, así mismo, la SHCP podrá realizar auditorías a personas físicas y morales a solicitud del Ministerio Público de la Federación, cuando existan indicios que hagan presumir que se trata de miembros de la delincuencia organizada de acuerdo con los artículos 8 y 11 de la LFCDO.

Como se deduce de la exposición de motivos que crea el Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas Disposiciones de la LFCDO, de la LSN, del CNPP, del CFF y del CPF, publicado en el DOF el 08 de Noviembre de 2019, el problema que se pretende atacar con las reformas al Código Fiscal de la Federación, es la defraudación fiscal, utilizando para ello facturas falsas; pues en México es cada vez más común en la delincuencia organizada la eficaz administración de su poderío económico robustecido con el frecuente factor de que algunos de sus integrantes logran apropiarse de cargos en el gobierno; lo que hace que se facilite aún más la realización de sus objetivos, pues «es frecuente la influencia de las organizaciones delictivas sobre instituciones sociales y políticas, incluida la corrupción de autoridades y funcionarios públicos.»<sup>205</sup> Esto culmina en la existencia de diversos medios al alcance de cualquier persona que se proponga buscar comprobantes fiscales para deducir parte de sus ingresos, problema que ha ido agravándose al grado de involucrar profundamente a la administración pública en actos de corrupción. Las personas acusadas de usar comprobantes fiscales falsos tienen 30 días conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, para comprobar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios amparados con los comprobantes fiscales, una vez notificados por la autoridad mediante buzón tributario.

El tratamiento de este problema se remonta desde el 2014, año en que se reformó el artículo 69 B, del CFF, el cual faculta a las autoridades a declarar con efectos generales exclusivamente tributarios la inexistencia de operaciones realizadas por particulares que hayan expedido comprobantes fiscales sin contar

---

<sup>205</sup> González Rus Juan José, “La criminalidad organizada” 2013 México, Edit. Tirant le Blanch. p. 221.

con la capacidad humana, técnica o material para realizar los actos reflejados en dichos documentos; el mismo artículo en su párrafo final dispone que: «las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.»<sup>206</sup>

## b) Reforma a la Ley de Seguridad Nacional

A falta de una definición constitucional de seguridad nacional, de acuerdo con el Vademécum de criminología de Manuel Vidaurri Aréchiga, la seguridad nacional «son las acciones destinadas de manera inmediata y directa a mantener la integridad, estabilidad y permanencia del Estado y que implican, entre otras acciones, la protección de la nación frente a amenazas y riesgos, la preservación de la soberanía e independencia nacionales y la defensa del territorio, así como el mantenimiento del orden constitucional,»<sup>207</sup> definición que concuerda en gran parte con el contenido del artículo 3, de la LSN. La seguridad nacional se encomienda al Presidente de la República y a Tribunales Federales, su manejo se considera definitivo contra cualquier riesgo en que el Estado pueda verse destruido o fallido.

El Congreso de la Unión es el poder encargado de legislar sobre los alcances y límites para que se lleven a cabo los actos e investigaciones en materia de seguridad nacional; el Presidente de la República por su parte tiene a cargo la labor de preservar la seguridad nacional haciendo cumplir la ley de la materia expedida por el Congreso, así como de disponer de las fuerzas armadas para la seguridad interior y defensa exterior del país conforme a los artículos 89, fracción VI y 73, fracción XXIX M de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En cuanto a la competencia, la LSN reconoce facultades especiales a las autoridades enunciadas en su artículo 12, para poder ejercer acciones de inteligencia en el cumplimiento de sus atributos como recolectar, procesar y diseminar información

---

<sup>206</sup> CFF consultado en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf> p. 113.

<sup>207</sup> Vidaurri Aréchiga, “Vademécum de Criminología”, Ob. Cit. p. 30.

para la toma de decisiones; la ley se encarga además de regular el uso de aparatos útiles para la intervención de comunicaciones privadas, sobre solicitudes de información especializada a las dependencias federales, restricción de derechos, establecer cláusulas de excepción a estado de cosas generales, sobre la valoración o establecimiento de actividades estratégicas, entre las más importantes.

Para un sector de la doctrina, lo que verdaderamente busca la Ley de Seguridad Nacional es que se proteja en cuestiones formales al Estado, pero materialmente se busca que no se vulnere, ni se pretenda influir el monopolio coactivo o el poder de dominación que ejerce frente a actos de agentes internos o externos que lo desafían de forma violenta y no institucional; pues para la salvaguarda del Estado en general, existen otros conceptos no propios de lo que se entiende por seguridad nacional. El artículo 89 Constitucional, fracción VI, únicamente se limita a diferenciar los conceptos de seguridad nacional y defensa o seguridad interior, lo que agrava más la posibilidad de obtener una sola definición para el primer concepto. Autores como Miguel Bonilla López sostiene que la seguridad interior hace referencia a «una noción más bien referida a tareas y acciones en lo operativo de las fuerzas armadas propiamente hablando.»<sup>208</sup> Con esta definición de seguridad interior se colige que la potestad que tiene el presidente en materia de seguridad nacional se dirige más bien a la protección o defensa civil antes que a un orden castrense dedicado más a la defensa exterior enunciada en la última parte del artículo 89 Constitucional, fracción VI.

El Decreto en cuestión publicado en el DOF el 08 de noviembre de 2019, incluyó entre sus reformas el artículo 5, de la Ley de Seguridad Nacional con el fin de incluir como amenaza a la seguridad nacional los delitos fiscales que se enuncian como meritorios de prisión preventiva oficiosa en el artículo 167, del Código Nacional de Procedimientos Penales; entre estos delitos se encuentran la defraudación fiscal y su equiparable, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere la cantidad de \$8,695,460.00, que es tres veces la cantidad

---

<sup>208</sup> Bonilla López Miguel, “Cinco estudios sobre seguridad nacional”, ITAM 2015, Tirant le Blanch, tres formas en materia de seguridad nacional, sin pág.

prevista por el artículo 108, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Se legisló así de acuerdo a la discusión parlamentaria del decreto, en comentario por la relevancia y daño al Fisco Federal, ya que afectan las finanzas del país los delitos fiscales y en consecuencia ponen en peligro su estabilidad y permanencia. Entre otros argumentos expuestos en la discusión parlamentaria, se dice que las contribuciones son una de las columnas fundamentales para la permanencia y equilibrio del Estado Mexicano, por lo que «los delitos fiscales calificados hasta determinados montos en el CFF, deben ser perseguidos como delitos graves, por atentar contra el sano principio de contribuir para que el Estado Mexicano sea viable y se encuentre en equilibrio para cumplir sus funciones esenciales.»<sup>209</sup> De igual forma se incluyó como amenaza a la seguridad nacional y meritorio de prisión preventiva oficiosa, la expedición, venta, compra, enajenación, adquisición de comprobantes fiscales falsos, que amparen actos jurídicos inexistentes o simulados exclusivamente cuando el monto sea mayor al enunciado para el delito de defraudación fiscal.

En opinión personal se concuerda con que el problema eje es la corrupción, cuya impunidad ha permitido a la operación de empresas fantasma coludirse con instituciones públicas, dedicadas ambas a ordeñar o desviar mediante facturas falsas los recursos del erario público, por lo que es necesario que se realice la persecución de este tipo de defraudación fiscal cada vez más común en el país mediante un estado de excepción; con lo que no se está de acuerdo es con que se le reconozcan facultades al gobierno, en específico al SAT, para poder declarar arbitrariamente mediante querrela que se amenaza la efectividad monopólica del poder por sospecha de que un contribuyente está defraudando al fisco, pues esto daría lugar a una indiscriminada intervención en las cuentas del contribuyente mediante la solicitud a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores de los estados de cuenta de los gobernados, sin mencionar cualquier otra información que pudieran

---

<sup>209</sup> Decreto por el que se reforman adicionan y derogan diversas disposiciones de la LSN, CFF, CPF, LFCDO consultado en [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/Prog\\_leg\\_LXIV/055\\_DOF\\_08nov19.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIV/055_DOF_08nov19.pdf) p. 54.



obtener las autoridades por medio de las instituciones estatales en sus actividades de inteligencia. Esto atenta contra la proporcionalidad de delitos prevista en la Constitución, contra la presunción de inocencia, derecho de audiencia, al no encarcelamiento por deudas, entre otros derechos fundamentales.

Adicionalmente se considera que deberían imponerse límites a las tareas que el ejército y las fuerzas armadas realizan en sus operativos en contra de la delincuencia organizada, facultades que se reconocen en el artículo 5, fracción III, de la LSN, el cual prevé la actuación de las fuerzas armadas en contra de actos que impidan a las autoridades actuar en contra de la delincuencia organizada; pues muchas veces se superponen a las encomiendas propiamente de seguridad pública que no son de su competencia. Por esto, se debe especificar en la LSN, lo que se entiende por las operaciones que se realizan en materia de inteligencia, previstas en el título Segundo y Tercero de la LSN. Se concuerda con la opinión del autor como citado Miguel Bonilla, en la que afirma que el concepto de seguridad nacional debería ser delimitado hacia «la producción de inteligencia para la salvaguarda del estado y en especial sobre actos francamente ilícitos en las que los bienes jurídicos tutelados sean la seguridad pública, la seguridad de la Nación, la humanidad o la sociedad que pongan en entredicho la soberanía propia frente a agentes externos».<sup>210</sup>

De esta forma, la inteligencia reglamentada serviría como justificación para que el ejército y la fuerza armada operen usando los atributos que les reconoce la LSN, en el establecimiento de suspensión de garantías, imposición de penas, restricción de derechos etc. De la misma manera, se considera que hace falta una ley que permita legitimar el conocimiento a partir de la recolección, procesamiento, diseminación y explotación de información para la toma de decisiones (funciones del Centro de Investigaciones para la Seguridad Nacional), con el fin de vulnerar menos derechos, impidiendo que los cuerpos del Ejército y de la Marina, instituciones eje en la aplicación de la Ley de Seguridad Nacional, puedan actuar

---

<sup>210</sup> Bonilla Miguel, Cinco estudios, p. 50.

fuera del marco de la ley, adecuándose a una reglamentación y aportando así evidencia y datos de prueba legítimos.

### c) Reforma al Código Nacional de Procedimientos Penales

Un delito considerado grave en México es equivalente a considerarlo como meritorio de prisión preventiva oficiosa conforme a los artículos 21, fracción III y 150 del CNPP, este último establece que un delito debe ser grave para llevar a cabo su detención por caso urgente, atendiendo a la definición contenida en dicho precepto: «Se califican como graves [...] los delitos señalados como de prisión preventiva oficiosa en este Código o en la legislación aplicable así como aquellos cuyo término medio aritmético sea mayor de cinco años de prisión.»<sup>211</sup> En este sentido, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en su artículo 19, un catálogo de delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa y por ello considerados graves, entre ellos se incluyen «los delitos graves que determine la ley contra la seguridad de la nación y los delitos de delincuencia organizada.»<sup>212</sup> Este precepto constitucional a pesar de estar propuesto para su reforma, a fin de incluir la defraudación fiscal como parte de estos delitos, en la discusión parlamentaria sobre el Decreto que deroga adiciona y reforma diversas disposiciones del CNPP, el CFF, la LSN, la LFCDO y el CPF publicado en el DOF el 08 de Noviembre de 2019, no se reformó, contrariando así el principio de supremacía constitucional. Lo que si incluyó el Decreto entre sus reformas fue el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), artículo homólogo al 19 constitucional, que incluyó como delitos meritorios de prisión preventiva oficiosa la defraudación fiscal, su equiparable y el delito especial previsto en el artículo 113 bis, del Código Fiscal de la Federación, cuando el monto de lo defraudado supere la cantidad de \$8,695,470.00, con la condición de que hayan

---

<sup>211</sup> CNPP consultado en [https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP\\_190221.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf) p. 46.

<sup>212</sup> CPEUM consultada en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf> p. 21.

sido delitos calificados conforme a las agravantes dispuestas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, aunque en opinión personal, por ser una agravante que forma parte de la naturaleza del delito, se contraría el principio de derecho penal non bis in ídem.

En cuanto a otras reformas realizadas al CNPP, se incluyó el artículo 187 a fin de prescribir lo relativo a la no procedencia de acuerdos reparatorios por los delitos fiscales considerados meritorios de prisión preventiva oficiosa en su artículo 167, entre ellos la defraudación simple, su equiparable, la enajenación de comprobantes fiscales falsos y el contrabando. La definición de acuerdo reparatorio legal se encuentra en el mismo CNPP, al señalar que: «son aquéllos celebrados entre la víctima u ofendido (la SHCP, en el caso de delitos fiscales) 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.»<sup>213</sup>

De igual manera se reformó el artículo 192 del ordenamiento invocado para que no pudiera concederse la suspensión condicional del proceso cuando se trate de los delitos fiscales a que hace referencia el artículo 167; la definición legal de suspensión condicional del proceso se encuentra en el artículo 191 del CNPP, que es: «el planteamiento formulado por el Ministerio Público o por el imputado, el cual contendrá un plan detallado sobre el pago de la reparación del daño y el sometimiento del imputado a una o varias de las condiciones que refiere este Capítulo, que garanticen una efectiva tutela de los derechos de la víctima u ofendido y que en caso de cumplirse, pueda dar lugar a la extinción de la acción penal.» En tanto que el artículo 195, del multicitado ordenamiento dispone las condiciones a que debe someterse el imputado para que sea suspendido el proceso en su contra y que en caso de ser cumplidas de lugar a la extinción de la acción penal.

Por último fue reformado el artículo 256 del CNPP, el cual prescribe lo relativo a los criterios de oportunidad, forma de extinguir la acción penal por medio de una lista de condiciones dispuestas en ley una vez cumplidas; el MP se abstiene de

---

<sup>213</sup> *Ibíd.* p. 58.

ejercer la acción penal, una vez que se hayan garantizado o reparado los daños a la víctima u ofendido, el cual conforme al artículo 92, del CFF, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que se trate de delitos fiscales; el artículo 256 del CNPP, dispone seis requisitos para poder proceder por un criterio de oportunidad, estos expresan una idea en la que sería desmedido optar por la aplicación de una pena al imputado, por haber sufrido graves daños en la comisión del delito, por ser desproporcionado comparado con otro delito más grave que se le imputa etc. Este artículo se reformó con el propósito de disponer que por delitos fiscales solo pueda ser procedente el criterio de oportunidad cuando el imputado, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aporte información fidedigna que coadyuve a la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito, considerando que será esta última persona quien estará obligada a reparar el daño.

En caso de haber procedido conforme a este supuesto, se suspende el ejercicio de la acción penal y el plazo para la prescripción del delito, hasta que el imputado se presente para rendir su testimonio en el procedimiento del imputado respecto del cuál aportó información, para que posteriormente en el plazo de 15 días el agente del MPF, resuelva definitivamente sobre la procedencia de la acción penal. Estos tres supuestos de extinción de la acción penal se entiende que son independientes del previsto en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, cuando el imputado paga los créditos fiscales requeridos por la SHCP a su discreción, antes de los alegatos de apertura a juicio, para proceder la SHCP a solicitar al Ministerio Público Federal el sobreseimiento del juicio.

## CONCLUSIONES

1. La defraudación fiscal, tiene sus orígenes desde los años 2900 a.C, tanto los impuestos como el problema en su recolección han sido tratados por largo tiempo; la artificiosidad que emplean los contribuyentes para no ser recolectados a modo y de forma plena, eran consecuencia en principio de gobiernos déspotas y autoritarios que hacían de la práctica defraudadora una necesidad para sobrevivir; tiempo después, en estados más organizados como Roma, Palestina e Israel, se tiene registro de cómo se le dio diferente significado a contribuir con recursos al estado, siendo una cuestión de estatus y posición social para unos, aunque por otro lado dio pauta al uso indebido y engañoso de entes como la iglesia para beneficiarse a costa de los más pobres durante la edad media.

Después de la primera guerra mundial los Estados Unidos de América fue considerado preferente en cuestiones fiscales, régimen que por un lado ayudó a la atracción de la inversión y a la alta recolección de impuestos contra la clase obrera, aunque más adelante se contrastaron las consecuencias de este régimen con la política fiscal de Franklin Roosevelt, mostrando cuán importante es frenar crecimientos malsanos y el peligro de anteponer el beneficio e intereses de pocos en perjuicio de la mayoría, sobre todo si se trata de riqueza lograda por toda la comunidad. Esto se ejemplifica con el intento fallido de la creación de un derecho internacional uniforme con la Sociedad de las Naciones Unidas en 1920, al que los Estados Unidos de América se interpuso por creer que se intervendría en su política interna. Otro ejemplo es la historia bancaria suiza, donde se aprecia cuán benéfico puede ser brindar beneficios a personas adineradas y empresarios, pues es un país que a pesar de intervenir en convenios contra la evasión fiscal creados por la OCDE, sigue considerándose régimen fiscal preferente por su ineficacia consiente en la aplicación de dichos acuerdos.

2. La dificultad para armonizar leyes fiscales existe aun cuando económicamente y políticamente haya una integración total entre países, como ejemplifica la Unión

Europea con la creación del Comité Fiscal y Financiero, mismo que después de varios intentos políticos por evitar la exención de impuestos para personas morales en unos estados y crear así intereses en común, sólo pudo acordar una tasa mínima obligatoria de pago; solución justificada por presiones de intereses individuales pero que afectaba la libre competencia, perjudicaba la inversión y se oponía a la equidad social, tal como señaló la OCDE que sucedía durante las políticas excensivas fiscales impuestas durante el mandato de Ronald Reagan en Estados Unidos y su equivalente Margaret Thatcher en Inglaterra. El papel de la OCDE fue determinante en el año 2017, en la que un grupo de trabajo contra delitos fiscales miembro del órgano, dio claro ejemplo de los muchos beneficios que se pueden conseguir con una adecuada estrategia en la persecución de la evasión fiscal, objetivo para el cuál publicó 10 puntos clave que van desde la asistencia y simplificación en el pago de impuestos hasta la lucha y prevención del fraude.

3. En la historia nacional independiente sobre la lucha contra la defraudación fiscal, se tipificó el delito de fraude dentro del Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y Territorios de Baja California, aplicable en Materia Federal Sobre Delitos Contra la Federación, definición que fue adaptada en 1931, para hacerla más genérica y poder hacer extensivo el sujeto pasivo a la Secretaría de Hacienda. En 1891, bajo el gobierno de Porfirio Díaz se publicó la Ordenanza de aduanas Marítima y Fronterizas, en donde se incluye el delito de defraudación definido a través de varios supuestos en que pudieran ser omitidos los pagos respectivos a las aduanas, a pesar de su previsión exhaustiva, no tenía dispuesta la pena específica cuya proporcionalidad se dejaba al arbitrio de la autoridad. No fue hasta la creación de la nueva Ley del Timbre que esta arbitrariedad se corrige fijando las bases sobre la creación de multas ante el incumplimiento de la ley.

4. El problema de la defraudación fiscal se aborda como de interés social, en la administración del expresidente Miguel Alemán Valdés, durante la Tercera Convención Nacional Fiscal en que se intentó generar conciencia al pueblo de su importancia e intentó asimilarla como un verdadero delito, sensibilizando sobre la

desproporcionalidad con que se cobraban los impuestos; razón por lo que se optó por seguir el ejemplo de los Estados Unidos de América creando un padrón fiscal de comerciantes e industriales. También se organizó la Tercera Convención Nacional Fiscal con el propósito de colaborar a todos los niveles en la recolección y repartimiento de contribuciones y se creó la Ley Penal de Defraudación impositiva, esfuerzos que dieron paso al nacimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

5. En 1981, durante el sexenio de José López Portillo, se incorporan al Código Fiscal de la Federación, los delitos de defraudación fiscal en su artículo 108 y su equiparable en el artículo 109, delitos con indicios de aportaciones contenidas en la Ley Penal de Defraudación Impositiva de Miguel Alemán, los que desde entonces podían ser graves atendiendo al monto de lo defraudado y calificados dependiendo los medios utilizados, montos que han sufrido cambios, los que como un elemento más del delito, se debe decir que prever una pena igual para un delito más grave que otro, es inconstitucional, como se dispone entre los montos comprendidos en las fracciones II y III, del artículo 108, además se sigue estableciendo una pena en el caso de no poder determinar un monto mínimo de lo defraudado, consecuencia injusta pues debe ser elemento imprescindible el conocer el monto de lo defraudado, para no caer en atipicidad del delito.

6. En el delito tipificado en el artículo 108, se disponen agravantes que forman parte de la naturaleza lo que es contrario al principio penal “non bis in ídem”, como lo es el supuesto señalado en su inciso a), relativo a que el delito se origine por usar documentos falsos, puesto que la mayoría de las declaraciones se realizan a través de documentos; en cuanto al contemplado en el inciso b), consistente en “omitir reiteradamente la expedición de comprobantes”, significa que siempre que no se sancione por vez primera, se aplica este supuesto, sancionándose la reincidencia; el supuesto contenido en el inciso c), prescribe que quien asiente datos falsos “para obtener un beneficio”, realiza un delito de defraudación fiscal calificado, supuesto más bien de falsedad de documentos, que no exige un resultado y es un delito de peligro; en tanto que el inciso d), presenta una disputa en cuanto a si la contabilidad que está obligado a llevar el contribuyente sirvió como medio para defraudar al fisco o si

corresponde a una infracción como lo dispone el artículo 83 del propio ordenamiento invocado, caso similar es lo que dispone el inciso e), respecto de la omisión de enterar contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas, lo que puede dar lugar a duplicar la pena por defraudación fiscal al ser un caso más de omisión de pago, que debiera dar lugar a una infracción, sujeta al pago de las contribuciones actualizadas, más una multa como sanción y de sus respectivos recargos, a menos de que el contribuyente hubiese declarado falsamente ante la autoridad en cuyo caso se estaría en presencia una vez más del uso de documentos falsos; el inciso f) es semejante al inciso c), con la diferencia del destino del acto, que es para compensar otros impuestos con la devolución; en el inciso g) se dispone por tercera vez en las calificativas de un caso de tentativa, puesto que el inciso incluye el vocablo “para” lo que significa que se prevé un caso de tentativa acabada, pues el contribuyente realizó la conducta, pero por causas ajenas a su voluntad no se perjudicó el bien jurídico tutelado; en tanto que respecto al inciso h), se hace la observación de que bien podría pertenecer a un delito autónomo dispuesto en la fracción IV, del artículo 111, del Código Fiscal de la Federación y por último éste inciso se considera un logro del derecho social, pues terminó con el limbo jurídico con el que se trataba a los trabajadores a quienes se les negaba su derecho al reparto de utilidades.

7. Es necesario que se elimine la palabra “podrá” del sexto párrafo del artículo 108, del Código Fiscal de la Federación, pues se deja en poder de la autoridad la aplicación de la pena, al señalar que podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento en caso de que lo defraudado se restituya de manera inmediata en una sola exhibición, ya que tal hecho vulnera el principio de legalidad taxativa dejando al contribuyente en la incertidumbre.

8. La defraudación fiscal es un delito de resultado cuyos sujetos pasivos son los ciudadanos titulares del bien jurídico afectado (el desarrollo social), puesto que es un derecho humano que siempre se ve afectado en último término, vulnerándolos inevitablemente al ser las personas destinatarias del bien que podrían producir los recursos administrados en manos de la SHCP, el sujeto activo por su parte es quien



sin derecho obtiene un estímulo fiscal o quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite su pago al Fisco Federal, el objeto material es cualquier acto que haya provocado la omisión en el pago, además es de conocimiento previo del agente para poder realizarse, la tentativa en la comisión del delito, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, debe ser acabada, o sea cuando la conducta es la adecuada pero por factores ajenos al agente no pudo realizarse el daño, este supuesto atento a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 98, del Código Fiscal de la Federación, se sanciona con prisión hasta de las dos terceras partes de la pena que corresponde al delito de defraudación fiscal, si éste se hubiere consumado.

9. El único requisito de procedibilidad para iniciar una carpeta de investigación por el delito de defraudación fiscal, es el de que la Secretaría de Hacienda formule una querrela aportando las pruebas que haya obtenido mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación. En la última etapa del proceso penal, antes de los alegatos de apertura, la Secretaría de Hacienda requiere al contribuyente para que pague el monto de lo defraudado con recargos y multas, esto con el fin de sobreseer el caso una vez comunicada la causa de extinción penal al Ministerio Público Federal; queda al arbitrio de la Secretaría de Hacienda la procedencia de esta, lo que significa que puede o no hacerse este requerimiento, sin respeto a la seguridad jurídica ni legalidad taxativa; lo que hace aún más gravoso el problema es que la Secretaría de Hacienda no tiene facultades para solicitar el sobreseimiento como las tiene el Ministerio Público Federal.

10. La primera parte de la fracción I, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, establece que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal a quien consigne en sus declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, al respecto de acuerdo a distintas tesis emitidas por la SCJN, éste delito constituye un tipo penal autónomo, pues su actualización depende de que se asienten en declaraciones datos que no concuerdan con la realidad y por otra parte es un delito que no requiere un daño material o que exija un beneficio a cargo del agente, lo que lo hace un delito de

tentativa acabada no obstante de que existe un criterio de la SCJN, que afirma que los delitos tipificados tanto en el artículo 108, como en el 109, fracción I, del Código

Fiscal de la Federación tienen en común un perjuicio en contra del fisco federal. En la fracción II, del artículo 109, se sanciona a quien no entere a la autoridad las contribuciones que hubieren retenido o recaudado, por lo que al ser un caso de omisión, se estaría en presencia de una infracción conforme al artículo 17, Constitucional y 7.7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, disposiciones que contemplan la prohibición del encarcelamiento por el incumplimiento al pago de deudas; por otro lado conforme al párrafo tercero del artículo 14, Constitucional, no cabe la subsunción de un delito en otro por analogía, lo que hace conducente considerar este supuesto como de los previstos en el artículo 108, con la agravante de “omitir contribuciones retenidas o recaudadas”, sin embargo conforme a un criterio jurisprudencial del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito tanto el artículo 108, como la fracción II, del artículo 109, del CFF deben interpretarse armónica y sistemáticamente ya que la defraudación dispuesta en la fracción II, del artículo 109 es presentada en declaraciones y la del artículo 108, de cualquier otra forma. La fracción III, del artículo 109, en opinión personal es un supuesto que igualmente encaja como defraudación genérica, pues cuando se dejan de cumplir las condiciones por las que fue otorgado el subsidio o estas fueron falseadas se está en presencia de “un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal”; con la aclaración de que en caso de que el subsidio sea destinado para un propósito específico conforme a la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, de no ser destinado para ese fin, se estaría en presencia del delito de enriquecimiento ilícito, no de defraudación fiscal. La fracción IV, del artículo 109 presenta otro caso más de repetición de conductas engañosas contempladas en el artículo 108, del Código Fiscal de la Federación pero denominada simulación en lugar de engaños, por lo que como lo expone el Séptimo Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Penal, es necesario derogar gran parte del artículo 109, para no recalificar conductas engañosas de forma autónoma. La fracción V, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación representa un caso controvertido, ya que puede entenderse como una infracción de

comisión por omisión, por la manera en que se estipulan las infracciones: “son responsables en la comisión de las infracciones las personas que omitan el cumplimiento de obligaciones fiscales” además de que no exige de forma alguna el uso de engaños, aprovechamiento de errores o alguna actitud dolosa se podría prevenir junto con su fracción I, como un caso más de deudas.

11. La conducta contenida en la fracción VIII, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, está dirigida hacia el uso que los contribuyentes le dan a los comprobantes fiscales apócrifos emitidos por empresas facturadoras de operaciones simuladas (EFOS), problema esencial que dio origen a la emisión del Decreto que reforma adiciona y deroga diversas disposiciones de la LSN, del CPF, del CNPP, del CFF y de la LFCDO, publicado en el DOF el 08/11/2019 mediante el cual se reformó el artículo 113 Bis, del Código Fiscal de la Federación, el cual contempla un delito que bien puede entenderse como infracción conforme a la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, pues prevé como prerrogativa el que el contribuyente pueda cambiar sus declaraciones fiscales por errores que crea haber cometido, además que este se puede entender como un delito de peligro, pues no dispone que los comprobantes vallan a ser usados para darle efectos fiscales, sino que su orden es más de compraventa y difusión, en un orden civil antes que penal tal y como lo argumenta la Comisión Nacional de Derechos Humanos en la controversia constitucional que presentó en contra del Decreto del 08 de Noviembre del 2019.

12. En la defraudación fiscal la simulación contractual suele ser absoluta, pues el objeto que ampara haberse celebrado en el contrato suele ser virtual o inexistente, con el fin de aparentar mayores gastos durante un ejercicio fiscal y así disminuir la base gravable. La simulación absoluta conforme al Código Civil Federal no produce efectos jurídicos y su declaración judicial de nulidad depende del Ministerio Público Federal cuando los daños sean contra la Secretaría de Hacienda de acuerdo al mismo ordenamiento; se debe demostrar que el contrato fue ilegal, pues la prueba presuncional opera a favor de los contratantes, y corresponde al Ministerio Público Federal desvirtuar los hechos que se tengan por ciertos y califiquen el contrato como

legal; en el caso de la defraudación fiscal le corresponde demostrar la inexistencia del objeto o la de alguna de las partes. La falsedad documental es un delito tipificado en el capítulo IV del CPF y prevé como condición para su punibilidad que el documento sea usado como medio para hacer constar hechos que ocasionen perjuicios al estado a la sociedad o a un tercero, sin embargo en México a diferencia de otros países como Argentina se consideran delitos diferentes, la falsedad documental y la simulación contractual bajo el argumento de que la falsedad es cualquier alteración de lo escrito y la simulación es una alteración espiritual de lo querido.

13. Las infracciones se distinguen de los delitos por varias razones la más importante es que una infracción se limita a proteger el buen funcionamiento de una administración mientras los delitos se consideran creados para proteger derechos humanos; es por esto que en el delito de defraudación fiscal, dependiendo de la cantidad que se eluda se está en presencia de uno u otro. En opinión personal, la emisión y compraventa de facturas falsas sólo puede ser considerado un delito cuando el monto amparado en dichos documentos constituya un ingreso relevante en los ejercicios fiscales de los contribuyentes, es el caso de los servidores públicos coludidos con empresas fantasma que se dedican a “ordeñar” el erario público. Pues el delito de defraudación fiscal siendo un ilícito cometido por personas pertenecientes a un alto estatus social en su mayor parte, requiere que se le aborde desde una perspectiva más amplia, dirigida hacia el estatus de poder, donde a menudo interfieren la corrupción y la impunidad. Esta particularidad criminológica no solo desestabiliza el sistema penal sino el sistema económico y fiscal de un estado, donde frecuentemente la mayor parte de las personas son empujadas a un nivel taxativo más alto sin mayores ingresos reales, lo que culmina en la evasión de impuestos no solo por la complejidad fiscal sino por los muchos beneficios que les acarrea a los empresarios, entre ellos la ventaja competitiva.

14. Aunque la historia de la Delincuencia Organizada tenga sus orígenes desde los inicios de la civilización, con el comercio de esclavos, es hasta a finales del siglo XX que empieza a acrecentarse el interés internacional por procurarse de todos los

medios posibles para poder actuar frente a este problema, debido a la alta gamma económica y de fuerza que llegó a alcanzar. La Conferencia Ministerial Mundial Contra la Delincuencia Transnacional Organizada fue resultado de esas preocupaciones y el Plan de Acción Mundial fue su instrumento, consistente en prevenir y adaptar las legislaciones en lo individual para poder actuar en lo colectivo, al igual que procurar que los sistemas penales de cada país contaran con medidas salvaguardas contra la corrupción; la intimidación, violencia, con instrucción a personal, a jueces de control etc. La Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada concretizó los lineamientos planteados en la Conferencia Ministerial Mundial, creando lineamientos para tipificar delitos graves que sean considerados parte de la delincuencia organizada, legislando sobre la participación de sus integrantes incluida la incitación, facilitación, ayuda o asesoramiento; enfatizando la salvaguarda a la integridad económica de entidades privadas, intercambio de información sobre el modus operandi de la delincuencia organizada entre los aspectos más importantes. La ONU llegó a registrar 5 tipologías o formas de integrarse y actuar del crimen organizado: con jerarquía estándar o regional, una agrupación jerárquica, una red criminal flexible que depende de las actividades y no de las personas o finalmente un grupo central que es el más común respecto de la comisión de delitos fiscales, por su gran experiencia en temas financieros y económicos, su pertenencia a un alto estatus social y sus conexiones con la esfera política. La tipificación de la delincuencia organizada, fue definida en la Convención de la ONU Contra la Delincuencia Organizada respecto al funcionamiento del grupo, donde se atendió a un criterio de protección económico, por el peligro de que el crimen influya en el funcionamiento de la autoridad pública.

La delincuencia organizada por su estructura y características, tiene gran impacto en la vida social de un estado de derecho, en especial porque representa un ataque frontal a las autoridades políticas; es por esto que en su persecución existen medidas consideradas usadas de excepción, las cuales consisten en detención por sospecha, decomiso de bienes, principio de prevención del riesgo, desaparición del secreto bancario, investigación a cargo de instancias fiscales etc., tiene como características inherentes en su formación la durabilidad, reputación, estructura y

continuidad, de carecer de alguna de estas cualidades se estaría en presencia de otro tipo de coautoría en la participación. La organización en el combate a la delincuencia organizada se ha enfocado en los fines económicos que obtienen los grupos delictivos, pues estos en la búsqueda de su blanqueamiento terminan corrompiendo diferentes sectores desde el empresarial o industrial privado hasta lo político. La más grande de las consecuencias es la corrupción que termina eclipsando el estado de derecho junto con las garantías de los individuos que lo conforman; razón por la cual muchos gobiernos terminan en cleptocracia, del que solo se ven beneficiados pocas personas; este tipo de consecuencias son originadas muchas veces no por decisión sino por violencia, comportamiento al que suelen recurrir los pertenecientes a un grupo delictivo e índice usado para medir la peligrosidad y así poder diferenciar al crimen organizado que la usa para protección de sus intereses, de pandillas que sólo la usan esporádicamente o contingentemente. Eficaz. La Convención de la ONU contra la Delincuencia Organizada, dispone que los delitos graves deben ser tipificados en las legislaciones en base al peligro que representan los medios usados, como el contubernio con servidores públicos, lavado de dinero o sobre quien obstaculice el ejercicio de la justicia.

15. En la exposición de motivos del Decreto publicado el 8 de noviembre del 2019, se encuentra que la verdadera razón por la que la defraudación fiscal se consideró delito de delincuencia organizada, y esto se debió por la gran cantidad de emisión de comprobantes fiscales falsos durante los años 2013 y 2014, 70% de ellos emitidos por servidores públicos, estructurando así una red en que se coludían empresas fantasma (EDOS), funcionarios públicos que deducían parte del presupuesto de la dependencia mediante facturas falsas o EDOS, ejecutivos de bancos entre otros que formaban una amplia estructura con alto poder político y económico. Por lo anterior se deduce que los objetos principales de la conducta típica son el peculado en especie y la corrupción en género por lo que el problema no involucra una mejor relación entre agencias administradoras y contribuyentes, usar métodos de cálculo indirectos, fijar montos mínimos a pagar etc. Sino de una mejor transparencia, eficacia, control y vigilancia al manejo de recursos públicos, para poder intervenir con denuncias, investigación e

imposición de sanciones en la comisión de delitos. La propuesta de la creación de un órgano dependiente del congreso de la unión debería estar enfocada en la atención a estas medidas para la eficaz persecución de estos delitos graves, siempre que el monto sea el establecido en el artículo 108 del CFF, pues tal y como dice la Corte Interamericana de Derechos Humanos, se pueden aplicar medidas diversas y menos restrictivas para proteger el bien jurídico tutelado, sin que se opte por el ejercicio abusivo del poder. El problema del actual tratamiento a los delitos fiscales es que se busca adecuar la norma a la conducta y no la conducta a la norma como idealmente debería hacerse, para otorgarle los medios necesarios al estado y que este pueda actuar, no se requiere que el delito se equipare como un peligro a la seguridad nacional, ni que se utilice una medida cautelar de oficio como lo es la prisión preventiva oficiosa, puesto que se ha intentado dejar a un lado el sistema penal inquisitivo por uno en que se respeten los derechos humanos; la defraudación fiscal bien puede constituirse con los elementos de la delincuencia organizada, pero no es razón suficiente para que se les de ese tratamiento a los contribuyentes .

16. El actual daño a las finanzas del país por la expedición de comprobantes apócrifos, no puede poner en riesgo la permanencia y estabilidad del estado mexicano, ya que puede seguir siendo viable y cumplir con sus funciones esenciales toda vez que el monto de lo defraudado no excede del 5% del PIB del país; si bien es cierto que por medio de la comisión del delito se obtienen altas ganancias ilícitas, los medios no son los legítimos ni adecuados. El ejercicio de las operaciones de inteligencia a que hace referencia el artículo 12 de la Ley de Seguridad Nacional es un medio que puede considerarse eficaz en el descubrimiento de operaciones delictivas, pero es incoherente que el único fin de considerar la defraudación fiscal como un peligro a la seguridad nacional sea querer intervenir en las cuentas del contribuyente y obtener cualquier información que pudieran otorgar las instancias gubernamentales, encomendando así a un orden castrense un problema que es de seguridad pública. De esto resulta necesario definir qué se entiende por operaciones de inteligencia, con el fin de legitimar la información y actuación que pudiera obtener el ejército y fuerzas armadas en su recolección, procesamiento y disseminación de información.

17. La reforma a diferentes ordenamientos, mediante el Decreto publicado el 8 de noviembre del 2019, fue realizada por problemas en la recaudación, su tratamiento como delitos ya se realizaba en el Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y Territorios de Baja California, aplicable en Materia Federal sobre Delitos contra la Federación y en la primera Ordenanza de Aduanas Marítima y Fronteriza; por lo que el cauce del conflicto no se encuentra en la legislación sino en la forma en que se persiguen y sancionan los delitos, puesto que la autoridad fiscal es meramente recaudadora, no se considera un problema de orden público e interés social sus responsabilidades, como si lo son las de persecución de los delitos por el Ministerio Público y la de imposición de las penas por el juzgador, por esta razón es que las autoridades recaudadoras tienen un amplio margen de actuación en el cumplimiento de sus deberes, lo que les permite exceder sus facultades con acciones u omisiones que recaen fácilmente en la corrupción y en sobreponer intereses particulares al interés común.



## Bibliografía

A. H WILKINSON, Toby, *Early dynastic Egypt*, Edit Routledge, U.S.A, 1999.

BONILLA LÓPEZ, Miguel, *Cinco estudios sobre seguridad nacional, tres formas en materia de seguridad nacional*, Tirant le Blanch, ITAM, México, 2015.

BOTTA, Charles, L. LEWIS, William, *History of the war of the Independence of The United States of America*, Printed. Boston, U.S.A, 1826.

BROWNLEE W, Elliot, *Federal taxation in America, a short history*, Woodrow Wilson Center Press and University of Cambridge press, Nueva York, 2004.

BUITRÓN PINEDA, Miguel, *Diccionario jurídico*, Edit. Tirant le Blanch, México, 2019.

CALVINO, Joao, *As Institutas ou Tratado da Religiao Crista*, volumen 4, Edição clássica (latim), Brasil, 2014.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal 1*, Iure editores, UNAM, México, 2001.

CRUZ TORRES, Zoraida, *El trust anglosajón y el derecho internacional privado: evolución y futuro*, Prensa de Universidad de Zaragoza, España, 2018.

DEL GIUDICE, Michelle, *Capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación. Conferencia técnica de la consejera ministerial de finanzas*. Sin ed. Italia, 2000.

FARALDO CABANA, Patricia, *Los delitos leves*, Ed. Tirant le Blanch, México, 2016.

FERNÁNDEZ MÉNDEZ, Andrés, *La política fiscal en la unión europea, prioridades para los próximos años*, Edit Universidad de Santiago de Compostela, España, 2001.

FINCKENAUER O, James, *Mafia and Organized crime*, Editorial: Oneworld, Inglaterra 2007.

FITOR MIRÓ, Juan Carlos, *Delito Fiscal, un análisis criminológico*, Edit. Tirant lo Blanch, España, 2018.

GAMBETA, Diego, *Trust, making and breaking cooperative relations*, Oxford University libraries imaging services, U.S.A, 2008.

GARCÍA HERAS, María Azahara, *Paraísos fiscales, un futuro incierto en su concepción actual*". Tesina, España 2016

GARCÍA PELAYO, Ramón, *Pequeño Larousse*, Ediciones Larousse, Argentina, 1985.

GARCÍA RAMÍREZ, Efraín, *Análisis jurídico del delito de delincuencia organizada*, Edit. Tirant le Blanch, 2019.

GARRIDO, Vicente, REDONDO, Santiago, *Principios de Criminología*, 3er ed. Tirant lo Blanch, México, 2006.

GONZÁLES RUS, Juan José, *La criminalidad organizada*, Edit. Tirant le Blanch, México, 2013.

GUTIÉRREZ SANTOS, Oscar, *Delincuencia organizada: una visión criminológica y de derecho comparado*, Tesis de doctorado, España, Universidad de Sevilla 2017.

HAWKES, David, *The culture of Usury in renaissance England*, Edit Palgrave Macmillan, U.S.A, 2010.

HERNÁNDEZ ROMO VALENCIA, Pablo, *Comentarios a la ley federal contra la delincuencia organizada*, Edit. Tirant lo Blanch, México, 2017.

HERNÁNDEZ ROMO VALENCIA, Pablo, *Los delitos fiscales*, Edit. Tirant le Blanch, México, 2017.

HLAVICA, Christian, KLAPPROTH, Uwe, GABLER M, Frank, *Tax Fraud and forensic accounting*, Edit Auflage KPMG, Holland, 2011.

JARACH, Dino, *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 2ª Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971.

*La biblia, Nuevo Testamento*, edit. SBU, Brasil, 1960.

MALANCHE, Martha Liliana, DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, Jesús, CONTRERAS BUSTAMANTE, Raúl, coords, *Diccionario jurídico*, Edit. Tirant le Blanch, México, 2019.

MASCIANDARO, Donato, MALAKINA, Olga, *Banking secrecy and global finance, Economic and political issues*, Edit. Palgrave Macmillan, Italia, 2015.

MUELLER, Kurt, *The swiss banking secret: from a legal view*, Cambridge University press, U.S.A, 2021.

NÚÑEZ CAMACHO, María de la Luz, *Derechos Humanos ante la comprobación de infracciones y la investigación y persecución de delitos fiscales*, sin edit, México, 2021.

P. ROTH, Mitchel, *Global organized crime*, Oxford England, California, 2010.

PALLARES, Eduardo, *Diccionario de Derecho procesal civil*, Porrúa 16ava edición, México, 1984.

PLATA LUNA, América, *Criminología, criminalística y victimología*, Edit. Oxford University Press, México, 2007.

RAHMAN, Mohamed, *Homicide and organized crime*, UK, Palgrave Macmillan, Switzerland, 2019.

RESA NESTARES, Carlos, *Crimen Organizado Trasnacional definición, causas y consecuencias*, sin edit, México, 1997.

SERNA DE LA GARZA, José María, *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México*, Edit. UNAM Instituto de investigaciones Jurídicas, México, 2012.

THOROLF CHRISTENSEN, Dorothy, THOMPSON, jay, VANDORPE, Katelijn. *Land and Taxes in Ptolemaic Egypt*, Cambridge University Press, U.S.A, 2017.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal, parte general e impuestos federales*, edit. Oxford university press. México, 2010.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal: procesos, procedimientos y contribuciones locales*, Edit. Oxford, México, 2017.

VIDAEURRI ARECHIGA, Manuel, *Vademécum de criminología*, Editorial Tirant le Blanch, México, 2018.

VIDAL RIVEROLL, Carlos Arturo, *Apuntes de teoría de la ley penal y del delito*, texto inédito, México, 2018.

WALTER, Ingo, *The secret money market*, Edit. Harper Business, U.S.A, 1990.

## Webgrafía

El pago de los impuestos en el antiguo Egipto. "National Geographic" publicación actualizada el 19 de enero del 2021. [en línea] <[https://historia.nationalgeographic.com.es/a/pago-impuestos-antiguo-egipto\\_7372](https://historia.nationalgeographic.com.es/a/pago-impuestos-antiguo-egipto_7372)>

El ingreso de México a la sociedad de las naciones. [en línea] <<https://www.gob.mx/agn/articulos/agnrecuerda-el-ingreso-de-mexico-a-la-sociedad-de-naciones>>

BLACKEMORE, Erin, *Por qué la sociedad de las naciones estuvo condenada antes de su nacimiento*, revista de historia, [en línea] enero del 2020. <<https://www.nationalgeographic.es/historia/2020/01/sociedad-de-naciones-condenada-antes-de-nacimiento>>

Página oficial de la UE. [en línea] [https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission\\_es](https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_es)

Página "Eur-lex" de la UE [en línea] <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/2102.html>

Discurso presidencial [en línea]: <https://www.presidency.ucsb.edu/documents/statement-signing-the-tax-reform-act-1976>

E. MELDMAN, Robert, *The effect of the tax reform act of 1976 upon federal tax consequences of ordinary transactions in real state*, [en línea] consultado en pdf en <https://core.ac.uk/download/pdf/148689839.pdf>

OCDE (2019), *Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales*, OCDE, París. [en línea] consultado en [www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf](http://www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf)

CALVACHI CRUZFILE, Reinaldo, *Los delitos tributarios: la defraudación fiscal*. [en línea] [:///C:/Users/carlo/Downloads/Los\\_delitos\\_tributarios\\_La\\_defraudacion\\_fiscal.pdf](:///C:/Users/carlo/Downloads/Los_delitos_tributarios_La_defraudacion_fiscal.pdf)

MONTES DE OCA, Blanca Estela, *Auditoría forense y fraude fiscal*, Artículo de Opinión, [en línea] [https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r25\\_trabajo-10.pdf](https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r25_trabajo-10.pdf)

Naciones Unidas. informe de la conferencia ministerial mundial sobre la delincuencia transnacional organizada. [en línea] 2 de diciembre de 1994. <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/49/748> consultado el 05/05/21

United Nations convention against Transnational Organize crime. New York. 15 November 2000. [en línea].

[https://treaties.un.org/doc/Treaties/2000/11/20001115%2011-11%20AM/Ch\\_XVIII\\_12p.pdf](https://treaties.un.org/doc/Treaties/2000/11/20001115%2011-11%20AM/Ch_XVIII_12p.pdf)

Página de la Real Academia Española [en línea] <https://dle.rae.es/fraude?m=form>

MORENO HERNÁNDEZ, Moisés, *Política Criminal frente a la delincuencia organizada*, [en línea] <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/131/17.pdf>

CARRANCÁ Y TRUJILLO, *Martínez de Castro y el código penal de 1871*, IJ [en línea] <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revenj/cont/32/ntj/ntj15.pdf>

DOF Decreto del 23/04/2021. [en línea] Consultado en [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5616745&fecha=23/04/2021](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5616745&fecha=23/04/2021)

Contradicción de tesis 103/2022 PS. [en línea] <https://www.tirantonline.com.mx/tolmex/documento/show/94705>

Senado, diario de los debates, 22 de noviembre del 2018 [en línea], [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/Prog\\_leg\\_LXIV/055\\_DOF\\_08nov19.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIV/055_DOF_08nov19.pdf)

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 Penal Federal. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019 [en línea] [http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog\\_leg/Prog\\_leg\\_LXIV/055\\_DOF\\_08nov19.pdf](http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/Prog_leg_LXIV/055_DOF_08nov19.pdf)

Cámara de diputados, Boletín Número 2465 [en línea], <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2019/Octubre/15/2465-Aprueba-la-Camara-de-Diputados-reformas-en-materia-de-defraudacion-fiscal-y-facturas-falsas-envia-el-dictamen-al-Ejecutivo-federal>

Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe No. 27/18, Caso 12.127 Sobre Terrorismo y Derechos Humanos. [en línea] the Johannesburg Principles on National Security, Freedom of Expression and Access to Information OEA/Ser.L/V/II.116. Doc. Vladimiro Roca Antunez y otros, Cuba, febrero 2018, párrafo 108. 22 octubre 2002, Párr. 329.

Demanda de acción de inconstitucionalidad promovida por la CNDH el 15 de Noviembre del 2019, [en línea] consultado en [file:///C:/Users/carlo/Downloads/Acc\\_Inc\\_2019\\_130.pdf](file:///C:/Users/carlo/Downloads/Acc_Inc_2019_130.pdf)

DOF, consultado en línea en la página oficial. <file:///C:/Users/carloh/Downloads/31121947-MAT.pdf> el 19 de abril del 2021.

Archivos de criminología, seguridad privada y criminalística. [En línea]  
file:///C:/Users/carlo/Downloads/Dialnet-  
EvolucionLegislativaDeLaDefraudacionFiscal-5290988.pdf

*La ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de los Estados Unidos Mexicanos*, Macedo y Castillo editores, 1891 [en línea]  
[http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080046639/1080046639\\_MA.PDF](http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080046639/1080046639_MA.PDF)

Informes presidenciales, Miguel Alemán Valdés. [en línea]  
<http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/re/RE-ISS-09-06-10.pdf>

Tercera convención nacional fiscal (extractos). Consultada en la biblioteca de investigaciones jurídicas. [en línea]  
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1325/10.pdf>

## Legislación consultada.

Ley del Impuesto de la Renta, [en línea]  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_230421.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_230421.pdf) p. 116 consultada el 02/07/2021.

Código Fiscal de la Federación [en línea]  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_110121.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf)

Ley del IEPS consultada en  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78\\_241220.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_241220.pdf)

Agenda civil del D.F., *Código civil federal*, Ediciones fiscales ISEF, S.A, México, 2017.

Código penal para la CDMX. Consultado en  
<https://www.congresocdmx.gob.mx/media/documentos/9cd0cdef5d5adba1c8e25b34751ccfdcca80e2c.pdf>

Ley federal contra la delincuencia organizada, [en línea],  
[https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/173547/Ley\\_federal\\_contra\\_delincuencia\\_organizada.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/173547/Ley_federal_contra_delincuencia_organizada.pdf)

Código fiscal de 1982 [en línea]  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF\\_orig\\_31dic81\\_ima.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_orig_31dic81_ima.pdf)

Código fiscal de la federación de 1981 con última reforma en el año 2000. [en línea]  
[http://www.extranet.cnpj.gob.mx/normatec/documentos/CFF\(632\).pdf](http://www.extranet.cnpj.gob.mx/normatec/documentos/CFF(632).pdf)

Código federal de procedimientos penales. [en línea].  
<https://mexico.justia.com/federales/codigos/codigo-federal-de-procedimientos-penales/titulo-quinto/capitulo-iv/#articulo-194>

Ley de la renta federal del timbre. Del 25 de abril de 1893. [en línea]  
[http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080078052/1080078052\\_02.pdf](http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080078052/1080078052_02.pdf)

## Tesis consultadas en línea

Tesis: “Análisis jurídico de la defraudación y la evasión fiscal” Nancy Nelly Gonzáles San Miguel. UANL. 2005.

Tesis: Molina Juan Manuel. “Evasión impositiva en fideicomisos inmobiliarios”. Trabajo final de grado. Argentina. Instituto universitario aeronáutico. 2013.

Tesis: Ovalle Madrid Germán. “El delito de otorgamiento de contrato simulado en perjuicio de otro”. Tesis doctoral. Barcelona. p. 43.

## Jurisprudencia consultada en línea

Registro digital: 195304 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época Tesis: II.1o.P.54 P Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VIII, Octubre de 1998, página 1151

Tesis 1a./J. 50/2015 (10a.) *Gaceta del semanario judicial de la federación*. Décima época. Registro 2010409. Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo I , página 711

Registro digital: 177320 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época Tesis: I.6o.P.97 P Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Septiembre de 2005, página 1446

Registro digital: 2013326 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Décima Época Materia(s): Penal Tesis: I.7o.P.39 P (10a.) Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo II, página 1728

Registro digital: 2006698 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tesis: III.2o.P.53 P (10a.) Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 7, Junio de 2014, Tomo II, página 1666 Tipo: Aislada

Registro digital: 183535 Instancia: Primera Sala Novena Época Tesis: 1a./J. 38/2003 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII, Agosto de 2003, página 83



Registro digital: 194044 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época  
Tesis: VII.P.104 P Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo IX,  
Mayo de 1999, página 1003

Tesis 184503 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Novena Época  
Materia(s): Penal Tesis: I.6o.P.55 P Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su  
Gaceta. Tomo XVII, Abril de 2003, página 1074.