

ENSAYO SOBRE EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO

LIC. ÁLVARO E. CORDON ÁLVAREZ

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO:

CONCEPTO, ELEMENTOS Y CONSECUENCIAS

El ámbito fiscal en cualquier nación moderna constituye un pilar fundamental para su desarrollo económico y social. El cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos es esencial para el sostenimiento del gasto público y la provisión de servicios colectivos.

Sin embargo, este sistema se ve amenazado por conductas ilícitas, entre las cuales destaca el delito de defraudación fiscal, un tema amplio y complejo que tiene repercusiones sociales y económicas significativas para el erario público. El presente trabajo busca abordar la naturaleza de la defraudación fiscal, sus elementos que lo integran, el marco jurídico en México, las sanciones asociadas y otros aspectos relevantes para su entendimiento.

CONCEPTO Y MARCO LEGAL

La defraudación fiscal se fundamenta principalmente en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Los documentos investigados indican que el CFF no define propiamente el ilícito, sino que establece las circunstancias bajo las cuales se incurre en él.

Según el art 108 CFF, comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El **engaño** es un elemento distintivo que le da el carácter de delito.

Es el **ánimo fraudulento** lo que diferencia un simple incumplimiento fiscal de una conducta penal.

Se busca obtener un lucro indebido mediante engaños previamente concebidos, castigándose la **intención fraudulenta** de no pagar contribuciones, a menudo presentando documentos y declaraciones falsos.

La defraudación fiscal se clasifica como un delito distinto de la defraudación fiscal equiparada, aunque ambas se apegan a lo declarado en el CFF.

La primera en el artículo 108 y la segunda en el artículo 109.

Artículo 108 CFF. Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El artículo 109 del CFF sanciona conductas equiparadas, como manifestar en las declaraciones fiscales deducciones falsas, ingresos acumulables menores a los obtenidos, o valor de actos o actividades menores a los reales.

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

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

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

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

VI. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

No se formulará querrela, si quien, encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Otras conductas en resumen sancionadas de la misma manera incluyen omitir el entero o pago de cantidades retenidas o recaudadas, beneficiarse indebidamente de subsidios o estímulos fiscales, simular actos o contratos para obtener un beneficio indebido, y omitir presentar las declaraciones definitivas o del ejercicio **por más de doce meses** dejando de pagar la contribución.

El marco jurídico que trata este delito en México incluye, además de los artículos 108 y 109 del CFF, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (que establece el deber de contribuir), los artículos 26, 71, 72, 75 del CFF, y el artículo 11 Bis del Código Penal Federal.

Art. 31CPEUM. Son obligaciones de los mexicanos: (REFORMADA, D.O.F. 15 DE MAYO DE 2019)

I.- Ser responsables de que sus hijas, hijos o pupilos menores de dieciocho años concurren a las escuelas, para recibir la educación obligatoria y, en su caso, reciban la militar, en los términos que establezca la ley, así como participar en su proceso educativo, al revisar su progreso y desempeño, velando siempre por su bienestar y desarrollo;

II.- Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar. (REFORMADA, D.O.F. 26 DE MARZO DE 2019)

III.- Alistarse y servir en los cuerpos de reserva, conforme a la ley, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, y (REFORMADA, D.O.F. 29 DE ENERO DE 2016)

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 71 CFF. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Artículo 72 CFF. Los funcionarios y empleados públicos que, en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

DIFERENCIACIÓN DE CONCEPTOS RELACIONADOS

Es crucial distinguir la defraudación fiscal de otros términos similares, como **evasión fiscal** y **elusión fiscal**, así como de las infracciones tributarias.

Evasión Fiscal: La evasión fiscal es un delito. La defraudación fiscal es un tipo de evasión que se realiza con premeditación. En términos tributarios, la evasión fiscal incluye el fraude tributario (defraudación) y el contrabando aduanero.

Elusión Fiscal: La elusión fiscal es un procedimiento legal que aprovecha vacíos legales para obtener una mínima carga fiscal. Se busca obtener ventajas tributarias dentro del marco legal. Por lo tanto, la elusión fiscal es legal y no puede ser penada.

Infracción Tributaria: El delito fiscal (defraudación fiscal) y la infracción tributaria representan dos categorías de ilícitos diferenciados por su gravedad y consecuencias. Las infracciones tributarias constituyen incumplimientos administrativos sancionados principalmente con multas. El delito fiscal, en cambio, es una infracción penal sujeta a penas más graves, incluyendo la privación de libertad.

Una diferencia fundamental radica en la **intencionalidad (dolo)**; el ánimo fraudulento es lo que distingue el delito fiscal de un simple incumplimiento administrativo.

CARACTERÍSTICAS DEL DELITO

Según diferentes autores, la defraudación fiscal es un delito con características específicas:

Es federal, especial, patrimonial, doloso, de resultado, instantáneo, y requiere de querrela necesaria. Aunque puede ser considerado delito grave o no.

El carácter doloso es fundamental.

Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente según el Código Penal Federal, pero en el delito de defraudación fiscal el dolo es un elemento esencial.

El juzgador debe considerar el dolo y la culpa para determinar la culpabilidad.

La culpabilidad del contribuyente se determina valorando la gravedad del ilícito y el grado de culpabilidad.

Es un delito patrimonial porque afecta el patrimonio del estado, el erario público. El bien jurídico tutelado es principalmente el erario público, aunque algunos autores sugieren que también se tutela el deber-lealtad del contribuyente hacia el estado o la fe pública al mentir sobre las obligaciones fiscales.

El delito se consuma en el instante en que se presenta la declaración (o se omite presentarla) y se omite el pago.

La maniobra engañosa ocurre antes de que el fisco tenga conocimiento de ella, y la autoridad se percata de la conducta ilícita hasta que ejerce sus facultades de comprobación.

SUJETOS DEL DELITO

En materia de delitos fiscales, el sujeto activo (quien comete el delito) invierte el papel con respecto a la obligación tributaria general.

Se considera que el sujeto activo es la persona física que omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

También lo son quienes actúan como obligados solidarios o retenedores.

Diferentes autores indican que solo la persona física puede cometer el delito de defraudación fiscal y, por ende, ser imputable, siempre y cuando tenga la calidad de contribuyente, representante legal u obligado solidario. Sin embargo, la discusión sobre la responsabilidad penal de las personas morales (entes colectivos o jurídicos) cuando son utilizadas para cometer ilícitos fiscales es un tema de análisis.

Los servidores públicos también pueden ser sujetos activos en ciertos casos, como omitir enterar contribuciones retenidas a trabajadores.

El sujeto pasivo (quien sufre el delito) es el Estado, representado por el fisco federal o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). El perjuicio se causa a la hacienda pública.

SANCIONES (PENALIDAD)

El delito de defraudación fiscal es sancionado con penas de prisión que varían según el monto de lo defraudado.

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$2,236,480.00. Cantidad de la fracción compilada por resolución miscelánea fiscal DOF 05-01-2022. Actualizada DOF 27-12-2022. Compilada DOF 29-12-2023, 30-12-2024 II.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$2,236,480.00 pero no de \$3,354,710.00. Cantidades de la fracción compiladas por resolución miscelánea fiscal DOF 05-01-2022. Actualizadas DOF 27-12-2022. Compiladas DOF 29-12-2023, 30-12-2024
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$3,354,710.00.
Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal, así como los previstos en el artículo 109 del CFF, serán calificados cuando se originen por ciertas acciones, lo cual aumentará la pena en una mitad.

Ejemplos de estas acciones calificadas son:

Usar documentos falsos.

Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades realizadas, si hay obligación de expedirlos y el contribuyente ha sido sancionado reiteradamente por esta conducta.

Manifestar datos falsos para obtener devolución de contribuciones.

No llevar sistemas o registros contables conforme a disposiciones fiscales o asentar datos falsos.

Es importante destacar que no se formulará querella **si el contribuyente o deudor entera espontáneamente el monto omitido o el beneficio indebido**, con sus recargos, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada. Cabe mencionar que para el ejercicio 2025 existe el decreto que perdona multas para quien cubra sus adeudos de 2023 hacia atrás en una exhibición.

PROCEDIMIENTO Y PERSECUCIÓN

La investigación y persecución de los delitos fiscales corresponde a la fiscalía general de la República. Sin embargo, para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en ciertos artículos del CFF (incluyendo el 108 y 109), es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) **formule una querella**. Esta querella es un requisito de procedimiento.

La Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) es la institución de la SHCP encargada de perseguir los delitos fiscales, y de manera exclusiva los de defraudación fiscal y sus equiparados.

A través de la Dirección General de Delitos Fiscales, la PFF investiga los hechos relacionados con la probable comisión de estos delitos, analiza la documentación y pruebas, cuantifica el perjuicio fiscal causado, y formula la querella ante la fiscalía general de la República. La cuantificación del daño o perjuicio por parte de la SHCP solo surte efectos en el procedimiento penal.

Los procesos por delitos fiscales que requieren querella pueden sobreseerse si los procesados pagan las contribuciones originales, sanciones y recargos antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL Y DEL DERECHO A FORMULAR QUERELLA

La prescripción es un tema relevante en materia fiscal-penal.

Diferentes autores distinguen entre el derecho de la SHCP a formular la querella y la prescripción de la acción penal.

El derecho de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a formular la querella precluye y se extingue la acción penal, en cinco años, contados a partir de la comisión del delito. Este plazo es continuo y no se interrumpe.

Sin embargo, si el contribuyente no presentó su solicitud en el RFC, no lleva contabilidad, o no presenta declaraciones de ejercicio estando obligado, el plazo para formular la querella será de diez años, contados a partir del día siguiente a aquél en que debió haberse presentado la declaración. Si posteriormente el contribuyente presenta **espontáneamente la declaración omitida** y ésta no fue requerida, el plazo será de cinco años.

La acción penal en los delitos fiscales prescribe en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad señalada por el CFF para el delito, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Se señala que este plazo mínimo de 5 años no es excesivo ni desproporcionado dada la complejidad y grado de especialidad que representa la investigación de estos delitos para el Ministerio Público.

CONSECUENCIAS E IMPACTO

La comisión de delitos fiscales afecta directamente contra el patrimonio público y el correcto operar del sistema fiscal mexicano. Impide la efectiva recaudación y el Estado deja de percibir recursos necesarios para cumplir con sus fines primarios, como proveer educación, seguridad y salud.

Aquí se podría mencionar otros impactos por la falta de recursos, pero de igual manera se podría cuestionar la correcta o incorrecta aplicación de los mismos.

Esto afecta a la sociedad en general y a la seguridad pública. Se destaca que el daño fiscal (crimen fiscal) ha alcanzado niveles alarmantes en México, con la identificación de miles de empresas fantasma y facturación de CFDI denominados

falsos de forma incorrecta, pero que no demuestran su materialidad y razón de negocios y con ello perjudican gravemente las finanzas nacionales.

Existe un movimiento para tratar los delitos fiscales graves como delincuencia organizada, lo cual implicaría prisión preventiva para quienes los cometan. Según la Convención de Palermo, un delito grave es aquel punible con una privación de libertad máxima de al menos cuatro años.

Los delitos fiscales incluidos en el catálogo de delincuencia organizada en México (defraudación fiscal genérica y equiparada por montos elevados, compra-venta de facturas, contrabando) cumplen con este parámetro, ya que conllevan penas máximas de hasta 9 años.

De igual forma, el monto no enterado al fisco debido a la evasión fiscal se considera, **un recurso procedente de un delito**, lo que puede dar lugar a la actualización de supuestos de lavado de dinero cuando se realizan operaciones con dicho dinero, por lo cual la lucha contra los delitos fiscales está vinculada al combate al lavado de dinero.

CONCLUSIÓN

El delito de defraudación fiscal en México es una figura delictiva compleja y de gran relevancia, tipificada principalmente en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Se presenta **por la omisión total o parcial del pago de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido mediante el uso de engaños o el aprovechamiento de errores, siempre en perjuicio del fisco federal.**

Es un delito doloso que se distingue claramente de las infracciones administrativas y de la elusión fiscal, la cual es una práctica legal.

Las sanciones por defraudación fiscal son severas y se gradúan en función del monto defraudado, pudiendo incrementarse si el delito es calificado por el uso de medios específicos.

La persecución de este delito requiere un procedimiento particular que inicia con la querrella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es un requisito indispensable para la actuación del Ministerio Público.

Tanto el derecho de la SHCP a presentar la querrella como la acción penal están sujetos a plazos de prescripción.

Las consecuencias de la defraudación fiscal van más allá de la afectación directa al erario, siendo una amenaza a la seguridad nacional y a la capacidad del Estado para cumplir sus funciones esenciales.

Combatir este delito, que puede ser tratado como delincuencia organizada en casos graves y está vinculado al lavado de dinero, es fundamental para fortalecer las finanzas públicas y garantizar la seguridad de la sociedad en su conjunto.

Es de vital importancia que la Sociedad en Pleno se entere y entienda de este delito, ya que actualmente es una de las principales fuentes de pérdida de oportunidades para las próximas generaciones, ya que se esta perdiendo la posibilidad de dar un futuro cierto y certero.

BIBLIOGRAFÍA

- 5 Famosos Con Problemas De Impuestos. Heru
- Defraudación Fiscal- Grupo Mendez
- Detalle Tesis 2027797 – Semanario Judicial De La Federación
- Delito De Defraudación Fiscal
- Elementos Configuradores Del Delito Fiscal- Dialnet
- Lucha Contra Los Delitos Fiscales – Segunda edición OECD
- Mano Dura Va: Delitos Fiscales
- Qué Se Considera Defraudación Fiscal – Consolidé
- Revista De La Procuraduría Fiscal De La Federación - Gobierno De Mexico